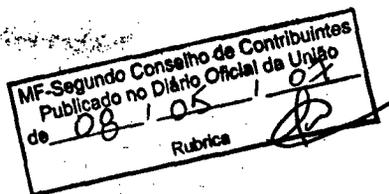




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066



Recorrente : DMH EQUIPAMENTOS MÉDICO HOSPITALAR E LABORATORIAL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

### PIS

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). Os vícios formais no MPF não tem o condão de anular lançamento, vez que não há no Decreto nº 70.235/72 tal previsão a ensejar sua anulação.

DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. O prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Porém, a incidência da regra supõe hipótese típica de lançamento por homologação; aquela em que ocorre alguma antecipação de pagamento, como a hipótese destes autos.

MULTA DE OFÍCIO EXASPERADA. A multa aplicada pelo fisco decorre de previsão legal, uma vez que o contribuinte, sistematicamente, declarava e recolhia em torno de dez por cento dos valores que escriturava em seus livros fiscais.

### Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DMH EQUIPAMENTOS MÉDICO E HOSPITALAR E LABORATORIAL LTDA.

Acordam os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para acolher a decadência parcial, nos termos do art. 173, inciso 1 do CTN.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Jorge Freire  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília: 18.04.07 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	2ª CC-MF Fl.
---	-----------------

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

Recorrente : DMH EQUIPAMENTOS MÉDICO E HOSPITALAR E LABORATORIAL LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os atos e fatos processuais, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

*Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado o auto de infração às fls. 316/333, formalizando lançamento de ofício de contribuição para o PIS relativa aos períodos de apuração de 31/01/1999 a 30/11/2004, incluindo juros de mora calculados até 31/05/2005 e multa proporcional, totalizando R\$ 423.508,91.*

*A exigência resulta de procedimento de verificações obrigatórias, no curso da qual a fiscalização constatou diferenças entre os valores escriturados e os declarados/pagos pela contribuinte, efetuando o lançamento de ofício das insuficiências de recolhimento apuradas. Considerando que nos períodos de apuração de 30/01/1999 a 30/11/2002 a fiscalizada, continuamente, declarou em DCTF aproximadamente apenas 10% dos valores efetivamente devidos, ocultando à autoridade tributária a verdadeira dimensão quantitativa da obrigação, a fiscalização entendeu que a contumácia do procedimento configura, em tese, crime contra a ordem tributária definido pelo art. 2º da Lei nº. 837, de 1990, o que implicou o agravamento da multa de ofício para o percentual de 150% previsto no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, e de outra parte, a formalização do processo de representação fiscal para fins penais etiquetado sob o nº. 10120.003344/2005-81.*

*Cientificada da exigência fiscal em 06/06/2005 (fl. 316), a autuada apresentou em 27/06/2005 a petição impugnativa às fls. 353/367, contestando o feito com os argumentos a seguir sumariados.*

*Preliminarmente, argüi a nulidade do procedimento, alegando que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que autorizou a realização da fiscalização delimitou o campo de ação do feito ao exame do IRPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001, tendo o lançamento impugnado extrapolado tal fixação, alcançando tributo e período de apuração diversos dos especificados no MPF, em clara desobediência ao disposto no art. 10, § 2º, da Portaria SRF nº. 3.007, de 2001, o que compromete a validade do auto de infração, conforme entendimento externado em acórdãos emitidos pelo 1º Conselho de Contribuintes e pela própria DRJ de Brasília.*

*Por outro ângulo, o MPF emitido para procedimento de verificação, que consiste no ato de conferência correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, como estritamente estabelecido pelo § 1º do art. 7º da precitada Portaria SRF nº. 3.007, de 2001, com a redação dada pelo art. 1º da Portaria SRF nº. 1.468, de 2003, não abrange a possibilidade de constituição de crédito tributária, porque o lançamento somente pode ser formalizado quando o agente for autorizado pelo MPF a proceder fiscalização, nos literais termos do art. 3º, inciso I, da mesma Portaria SRF nº. 3.007, de 2001.*

*Ainda em sede de preliminar, invoca a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de 31/01/1999 a 31/05/2000, argumentando que o auto de infração foi notificado em 06/06/2005, após expirado*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 10120.003323/2005-65  
Recurso n<sup>o</sup> : 135.912  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 07 Necy Batistá dos Reis Mat. Siapc 91806	2 <sup>o</sup> CC-MF Fl.
--	-----------------------------

*o prazo de cinco anos fixado pelo art. 150, § 4<sup>o</sup>, do CTN, citando, em reforço à sua tese, entendimentos doutrinários e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, rechaçando, inclusive, a aplicação à espécie tributária, da regra do art. 45, inciso I, da Lei n<sup>o</sup>. 8.212, de 1991, que reputa inaplicável por força do disposto no art. 146, III, da Constituição Federal.*

*No mérito, insurge-se contra a aplicação da penalidade qualificada, no percentual de 150%, alegando, em síntese, que não ocorreu a hipótese prevista no art. 44, inciso II, da Lei n<sup>o</sup>. 9.430, de 1996, visto que o valor real de sua receita está registrado em sua escrituração, que inclusive serviu de base para o lançamento tributário, não sendo encontrada nenhuma omissão ou evidência de fraude, sendo inaceitável que venha a ser penalizada com a multa qualificada e alvo de apresentação fiscal para fins penais, o que somente se explica como instrumento de pressão visando forçar a empresa a quitar o suposto crédito, em busca do benefício previsto no art. 34 da Lei n<sup>o</sup>. 9.249, de 1995, para eximir-se da pretensa punibilidade. Acerca do descabimento da multa qualificada, sem evidência do dolo em fraudar ou sonegar, cita entendimentos da DRJ/BSA, do 1<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes e da CSRF, invocando, por fim, o princípio da interpretação benigna contido no art. 112 do CTN.*

Tendo a r. decisão mantido o lançamento em sua integralidade, foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em suma, a epigrafada alega a nulidade do lançamento pelo fato de o MPF não abranger todo o período objeto do lançamento, que parte da exação estaria decaída, entendendo seu prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador e, ainda, insurge-se contra a exasperação da multa ao argumento de que não restou demonstrado, de forma cabal e irrefutável, que tenha agido com intenção de fraudar o Fisco e por entender que não existe previsão legal para a aplicação da multa majorada como no caso destes autos.

Foram arrolados bens para recebimento e processamento deste recurso (fls. 402/404)

É relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02:066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FI.
Brasília, 18, 04, 07	
Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Dessome-se do relatado que a autuada não se insurge contra a cobrança do principal, que decorre das diferenças apuradas pelo Fisco entre o declarado e o escriturado. Assim, resta-nos examinar as questões por ela ventiladas

#### IRREGULARIDADES DO MPF

Averba a recorrente que o auditor fica limitado ao que consta no MPF e no MPF complementar. No caso IRPJ nos períodos de 01/2000 a 12/2000 e de 01/2001 a 12/2001, pelo que nulo seria o lançamento decorrente de MPF viciado em sua forma.

Sobre o tema, já me manifestei longamente no Acórdão nº 201-76.170, votado à unanimidade, nas Sessões de setembro de 2002, pela 1ª. Câmara deste Conselho, cujos excertos a seguir transcrevo:

*... o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.*

*E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"<sup>1</sup>. E o procedimento de fiscalização<sup>2</sup>, constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.*

*Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal<sup>3</sup>, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária Assim, regulamentando o*

<sup>1</sup> Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

<sup>2</sup> O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

<sup>3</sup> Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à cobrança feita pelo Fisco em lançamento. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2 <sup>o</sup> CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 18, 04, 08	
<i>Neey</i> Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

*art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação fiscalizadora, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.*

...

*A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça gerencialmente. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regulamente o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o "ato de ofício" a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.*

*De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes em busca do atingimento das diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.*

*Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF – ou mesmo, como no caso versado, em que não haja MPF específico para a fiscalização de outro tributo e outro período que o Fisco venha a constatar no curso da mesma fiscalização que não foi declarado nem recolhido - o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.*

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa, mormente versando exclusivamente quanto a quesitos procedimentais não especificados no rito do Decreto nº 70.235/72. Também não identifico na circunstância sob análise a existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento, e, de igual sorte, em nenhum momento restou evidenciada qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

A falta de MPF específico para a fiscalização da contribuição sob análise não pode fulminar o lançamento se constatado no curso de fiscalização iniciada com MPF válido para outro tributo, no caso IRPJ, que a contribuição havia sido declarada e paga



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	5ª CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 18, 04, 07	Fl.
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

sistematicamente com valor inferior ao declarado, ou seja, em desacordo com a norma tributária material. A falta deste lançamento sim, acarretaria infração ao artigo 142 do CTN, com conseqüências civil e, eventualmente, penal para o agente fiscal que estivesse operando a fiscalização.

Se o crédito tributário, que a administração tributária tem por incumbência legal administrar e fazê-lo ingressar ao erário, pudesse sucumbir por algum vício formal em relação ao MPF, haveria um desvirtuamento da finalidade da própria existência do Fisco, o que me parece surreal.

Sem embargo, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas procedimentais relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal. Com efeito, o Decreto nº 70.235/72, que trata do procedimento e do processo administrativo tributário, não determina que tais vícios maculem a exigência fiscal a tal ponto de fulminá-la de morte. Sequer prevê a existência do MPF. Por tal, com a devida *vénia*, dirijo do entendimento dos professores Roque Carazza e Eduardo Bottallo<sup>4</sup>, que embasam seu trabalho em norma meramente administrativa.

Como nos ensina Sérgio Ferraz e Adílson Abreu Dallari<sup>5</sup>,

*A forma constitui, inequivocamente, um elemento de grande relevância no ato administrativo. Mas esse relevo adquire especial significação no processo, inclusive no administrativo, eis que aqui ela assume, inclusive, as finalidades de assegurar a celeridade, a razoabilidade, a igualdade e a eficiência na atuação processual. Só que de braços dados com esse relevo vai também o conceito de instrumentalidade das formas. Isso é, se bem que a forma compareça aqui, segundo visto acima, como garantia de realização efetiva de supremos princípios, ela, por isso mesmo, não é um fim em si.*

...  
*Dessa sorte, na análise que faça de um caso concreto de inobservância da forma há que se valer o agente decisório de toda uma pauta informativa... que lhe há de dizer se deve, então, prevalecer ou não a obediência ao rito. (grifei)*

Ante tais considerações, não identifico na hipótese qualquer motivação a ensejar a decretação de nulidade do lançamento, pelo que não merece reforma a r. Decisão neste aspecto.

## DECADÊNCIA

Alega a recorrente que parte do lançamento seria indevida, pois entende ter precluído o direito da fiscalização constituir o crédito tributário dos períodos 31/01/1999 a 31/05/2000, alcançados pela decadência.

<sup>4</sup> In MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E ESPONTANEIDADE, Revista Dialética de Direito Tributário nº 80, p. 96/104.

<sup>5</sup> In PROCESSO ADMINISTRATIVO, 1 ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 196/198.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Stape 91806	2º CC-MF Fl.
---	-----------------

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

A decisão *a quo* entende que o prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, com fundamento no artigo 45 da Lei nº 8.112/1991.

Com a devida *vênia*, dirijo desse entendimento. Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias<sup>6</sup>, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo o PIS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, o instituto da decadência é norma geral de direito tributário, ao contrário da r. decisão, conforme se depreende da sua fundamentação. A consequência danosa desse entendimento é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g. ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro<sup>7</sup> já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"<sup>8</sup>, história o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

*Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:*

<sup>6</sup> Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733, embora esse julgado seja relativo à COFINS, mas ambas espécies de contribuições sociais.

<sup>7</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi - 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

<sup>8</sup> 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 18, 04, 07	
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

*"...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".*

....

*Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)*

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos<sup>9</sup>, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

*Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.*

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro<sup>10</sup>, quando afirma:

*É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.*

<sup>9</sup> Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

<sup>10</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	7 <sup>o</sup> CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 18, 04 07	
Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos” (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges<sup>11</sup>, quando afirmou:

*Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.*

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

*...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.*

A Constituição atual (art. 146, III, “c”), a nosso ver, procurou não deixar as dúvidas que já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), consoante demonstrara Hamilton Dias de Souza<sup>12</sup>, que assim manifestou-se:

*O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema”.*

Em remate, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro”, pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando.

<sup>11</sup> In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

<sup>12</sup> “Normas Gerais de Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 18, 04, 07	
<i>Neey</i>	
Neey Batista dos Reis	
Mat. Siapc 91806	

Gize-se, porém, que não se está aqui a fazer juízo acerca da constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, mas, simplesmente, apontando sua identidade, eis que as duas tratam da mesma matéria, e o fundamento da minha opção jurídica para a aplicação da norma veiculada em norma geral de direito tributário.

Assim, ao PIS aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica mas com o status de lei ordinária possa sobrepujar o estatuído em lei complementar, conforme rege nossa Lei Fundamental.

Nesse sentido, posto que versando sobre contribuições, embora com outra destinação (o financiamento da seguridade social) o entendimento do TRF da 4ª Região, aresto<sup>13</sup>, cuja ementa abaixo transcrevo:

*Contribuição Previdenciária. Decadência.*

*Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.*

*Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes.*

*Dessarte, à matéria decadência tributária, aplica-se o CTN. Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que "Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita.."<sup>14</sup>*

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

**TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.*

<sup>13</sup> Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

<sup>14</sup> Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FI.
Brasília 18/04/07	
<i>Necy</i>	
Necy Batista dos Reis	
Mat. Siap nº 91806	

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, *in casu*, rege-se pelo art. 150, § 4º, contando-se, a partir da ocorrência do fato gerador, cinco anos.

Tendo presente que a ciência do lançamento operou-se em 06/06/2005, em face de tal declara-se improcedente o lançamento em relação aos períodos de janeiro de 1999 a maio de 2000.

### A MULTA QUALIFICADA

Quanto à exasperação da multa por termos na espécie, em tese, crime contra a ordem tributária, entendo escorreita sua aplicação no percentual legal. Ocorre que o Fisco asseverou a seguinte ação sistemática da autuada:

*De acordo com as planilhas fornecidas por esta fiscalização nota-se que o contribuinte recolheu à União e declarou em DCTF, do ano-calendário 1999 a 2002, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores das contribuições para o PIS declaradas como devidas nos livros Diário e Razão.*

*Pelos fatos acima relatados evidencia-se que o contribuinte vem, de forma sistemática, por meio de suas declarações DCTF, omitindo informações à Receita Federal com o intuito de não deixar que a autoridade fiscal tome conhecimento da ocorrência dos fatos geradores relativos aos tributos federais, permitindo-lhe assim permanecer por quatro períodos bases consecutivos (1999 a 2002) pagando apenas pequena parcela de seus tributos devidos. Pelo motivo acima descrito a multa de ofício aplicada foi qualificada (150 % cento e cinqüenta por cento) e elaborada representação fiscal para fins penais (processo 10120.003344/2005-81).*

A qualificação legal da multa foi o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, que estatui:

*Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*II – 150% (cento de cinqüenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Dessarte, o deslinde da questão perpassa pela conclusão se houve ou não a aludida fraude de que trata o artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Extrai-se da norma inserta nesse artigo que é *conditio sine qua non* para imposição da multa exasperada a caracterização da prática de, ao menos uma, das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, sonegação, fraude ou conluio. E o artigo 72, que define a ocorrência de fraude, tem a seguinte redação:

*Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.003323/2005-65  
Recurso nº : 135.912  
Acórdão nº : 204-02.066

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 18.04.07	
Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

A meu sentir, quando o sujeito passivo da obrigação tributária sistematicamente - de 1999 a 2002, de acordo com a motivação do fisco, acima transcrita - declara e recolhe em torno de dez por cento do valor apurado e escriturado em seus livros fiscais, não tenho dúvida que com tal agir evitou, indevidamente, o pagamento dos tributos compensados. Portanto, sua conduta foi dolosa no sentido de evitar o pagamento destes tributos. Por tal, entendo escorreita a aplicação da multa no percentual aplicado.

### CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DECLARAR DECAÍDO O LANÇAMENTO REFERENTE AOS PERÍODOS DE JANEIRO DE 1999 A MAIO DE 2000.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

JORGE FREIRE