MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	:	10120.004870/2002-15
Recurso nº	:	130.669
Acórdão nº	:	302-37.215
Sessão de	:	08 de dezembro de 2005
Recorrente	:	SAGA SOCIEDADE ANÔNIMA GOIÁS DE AUTOMÓVEIS
Recorrida	:	DRJ/BRASÍLIA/DF

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
Ano-calendário: 1997
AUDITORIA INTERNA EM DCTF - AUTO DE INFRAÇÃO
Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação de legislação referente a Contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/Pasep) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda, bem como a apreciação de direito creditório referente a essas contribuições (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, art. 8º, III, e Parágrafo Único, II).
DECLINADA A COMPETÊNCIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a prelimianr para declinar da competência do julgamento do recurso em favor do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

Formalizado em: 27 JAN 2006

tmc

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luis Antonio Flora, Corintho Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Roberto Cucco Antunes, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Davi Machado Evangelista (Suplente). Ausentes os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Daniele Strohmeyer Gomes e a Procuradora da Fazenda Nacional Ana Lúcia Gatto de Oliveira.

RELATÓRIO

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto inicialmente o relatório de fls. 50 a 62, que transcrevo:

> *"Versa o presente processo sobre Auto de Infração – COFINS/1997- Declaração de Contribuições e Tributos Federais, exercício financeiro de 1997 à fl. 37, mediante o qual é exigido da interessada supra identificada o crédito tributário no valor de R$ 209.203,20, pelas razões constantes às fls. 38/41.*
>
> *Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 01/25), contestando o Auto de Infração com base nas seguintes alegações:*
>
> *I. - DOS FATOS*
>
> *A ora impugnante recebeu, em 7 de junho do ano corrente, correspondência remetida pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia pela qual era enviado, para perplexidade sua, o Auto de Infração nº 3088, no valor de R$ 209.203,20 (duzentos e nove mil, duzentos e três reais e vinte centavos).*
>
> *No referido auto de infração existe a equivocada acusação de* ***não pagamento de tributo, fazendo uma observação ao processo judicial que respaldou a conduta do contribuinte, todavia promove a autuação justificando que o "processo judicial de outro CNPJ".***
>
> *Ora, Insigne Julgador, conforme será mais delineado a seguir, inexiste a necessidade de comprovação da existência do citado processo judicial, na medida em que a Fazenda Nacional foi regularmente citada pela Justiça Federal, tendo sua Procuradoria peticionado nos autos do processo. Ademais o contribuinte sequer obteve do Fisco Federal oportunidade de "comprovar" a aludida medida judicial.*
>
> *Ademais - como será demonstrado no correr da presente impugnação - referido auto de infração, além de ser plenamente improcedente, padece de vícios formais insanáveis, visto que foi lavrado com preterição de garantias jurídicas do contribuinte insculpidas em diplomas normativos de nível legal e constitucional.*

Tudo a impor que o eminente julgador, no uso da auto-tutela da Administração Pública, retire a validade da autuação ora atacada.

Passemos a analisar pontuadamente cada questão relevante para o presente auto.

II. - DO DIREITO

II.a. - Da Tempestividade da Impugnação

Antes de tudo, é preciso evidenciar que o direito à impugnação das autuações fiscais, a ser realizada em trinta dias, está previsto no art. 15 do Decreto n.º 70.235/72. A redação do enunciado prescritivo é a seguinte:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

No presente caso, a impugnação encontra-se dentro do trintídio legal, já que o contribuinte tomou ciência da autuação, como foi dito acima, em 7 de junho, data em que recebeu a correspondência pela qual foi enviado o auto de infração. Assim, não sobejam maiores questionamentos quanto à tempestividade desta.

II.b. - Dos Vícios Formais: Violação dos Princípios da Cientificação e da Legalidade

A autuação em questão foi efetuada após realização de um procedimento fiscalizatório no âmbito interno da Receita Federal, sem que fosse comunicada sua instauração ao contribuinte. Para proceder desta forma, o autuante menciona a Instrução Normativa n.º 45/98 da Secretaria da Receita Federal, que em seu art. 2º, §§ 1º e 2º prescreve:

"Art. 2º Os saldos a pagar, relativos a cada imposto ou contribuição, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF.

§ 1º Os saldos a pagar relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL serão objeto de verificação fiscal, em procedimento de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas nas DCTF e na Declaração de Rendimentos, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 2° Os demais valores informados na DCTF, serão, também, objeto de auditoria interna."

Cabe advertir, entretanto, ilustre julgador, que deste dispositivo podem ser inferidas duas interpretações distintas: a) a que foi adotada pelo autuante, entendendo que a norma permite ser a "auditoria interna" etapa suficiente para o esgotamento do necessário procedimento de fiscalização que deve anteceder autuação; b) uma outra que toma esta "auditoria interna" apenas como uma etapa prévia de apuração de indícios que precede não à autuação, mas ao devido procedimento fiscalizatório sobre a escrita do contribuinte, operado mediante a devida cientificação do mesmo.

A contraposição das duas interpretações às demais normas que compõem o ordenamento jurídico, especialmente as de nível superior ao de uma Instrução Normativa, impõe - em observância a uma análise sistemática do direito - o dever de se adotar a interpretação descrita sub "b" em detrimento da adotada pelo agente autuante (interpretação indicada sub "a").

A razão para tanto é a adoção pelo nosso ordenamento jurídico do dever de comunicação ao contribuinte - mediante termo - do início do procedimento de fiscalização de sua regularidade fiscal, sob pena de nulidade do auto de infração a que der ensejo, da maneira que prescreve o art. 196 do Código Tributário Nacional:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Dito enunciado é prescrição nuclear no sistema jurídico regulador do procedimento administrativo de fiscalização tributária, alicerce cuja falta faz ruir por completo a validade da atuação dos agentes fazendários, pois se irradia por mais de uma norma jurídica, definindo o espírito que dá lógica e racionalidade às garantias do contribuinte frente ao Estado, como se observa nos arts. 7° e 8° do Decreto n.° 70.235/72, que hoje possui status de Lei Ordinária:

Art. 7°. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto:

Art. 8º. Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

E ainda o art. 3º da Lei n.º 9.784/99:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vistas dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

Exatamente por conferir esta tônica e sentido harmônico a todo o disciplinamento do procedimento de fiscalização é que o dever de cientificação já é reconhecido - de forma comezinha - como um princípio do procedimento administrativo tributário. Este princípio da cientificação é objeto das seguintes lições de JAMES MARINS que, após fazer referência ao art. 196 do Código Tributário Nacional, arremata:

"Note-se que se tal reclame não fosse levado em conta poder-se-ia perder a finalidade instrutória do procedimento fiscalizatório, podendo culminar na nulidade do posterior processo. Assim, a regularidade da instrução se faz necessária para que se garanta eventual processo subseqüente, sob pena de se perder justamente a finalidade instrutória, uma das razões de ser da fiscalização, haja vista o contribuinte poder se opor ao processo justamente por ser irregular sua instrução, no caso de prejuízo." (Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial, São Paulo: Dialética, 2001, p. 231)".

Ora, a adoção por nosso ordenamento jurídico deste princípio da cientificação faz com que toda interpretação das normas disciplinadoras da atuação dos agentes fiscais no procedimento de fiscalização seja guiada por ele, uma vez que uma das funções dos princípios em uma ordem jurídica é justamente a de guia das interpretações. Portanto, sua função orientadora da hermenêutica jurídica impõe a prevalência da interpretação normativa que melhor efetive os preceitos positivados em outras normas cogentes de hierarquia superior.

Assim, diante das duas alternativas interpretativas acima apontadas para o art. 2° da Instrução Normativa n.° 45/98 deve ser adotada, inexoravelmente, a descrita sub "b", pois é a que se harmoniza com o sistema jurídico disciplinador do procedimento de fiscalização, no qual é consagrado o princípio da cientificação. Deve ser afastada, portanto, por ser inválida, a possibilidade da interpretação adotada pelo autuante - e descrita acima sub "a" -, por ir de encontro a preceitos normativos superiores (art. 196 do Código Tributário Nacional, arts. 7° e 8° do Decreto n.° 70.235/72 e art. 3° da Lei n.° 9.784/99).

Tudo isto, aplicado à presente situação, nos faz inferir o seguinte: o procedimento de fiscalização exercido pela Receita Federal tem que ser, logo que iniciado, cientificado ao contribuinte mediante termo lavrado em seus livros contábeis ou em cópia separada em razão da adoção por nosso sistema jurídico do princípio da cientificação - especificamente no art. 196 do Código Tributário Nacional, nos arts. 7° e 8° do Decreto n°. 70.235/72 e o art. 3° da Lei n.° 9.784/99 -, sendo a auditoria interna mencionada no art. 2° da Instrução Normativa n.° 45/98 simplesmente uma etapa interna corporis prévia ao início do procedimento de fiscalização, junto ao contribuinte, não podendo jamais ensejar imediatamente a lavratura do auto de infração.

Portanto, verificamos aqui a impossibilidade de a Receita Federal lavrar um auto de infração precedido somente de uma auditoria interna a qual não teve o início devidamente informado ao contribuinte.

E não é só. Observando-se da perspectiva do princípio da legalidade, a nulidade do auto de infração em questão também se impõe. Com efeito, está claro o descumprimento da prescrição imposta pelo art. 196 do Código Tributário Nacional, pelo Decreto n.° 70.235/72 e pela Lei n.° 9.784/99, em flagrante ofensa a este princípio norteador de toda a atuação da administração pública.

Repare, ínclito julgador: há três normas jurídicas cogentes - Código Tributário Nacional (com hierarquia de Lei Complementar), o Decreto n° 70.235/72 (com status de Lei Ordinária) e a Lei n° 9.784/99 - OBRIGANDO o agente fazendário a comunicar ao contribuinte o início de qualquer fiscalização sobre sua pessoa.

Esta obrigação não pode ser olvidada, pois estaria o fiscal agindo além dos estritos lindes traças por mais de uma lei, o que é vedado por nosso sistema jurídico. O poder de auto-tutela que possui a Administração Pública - consistente no poder de impor e exigir por conta própria multas por descumprimento de obrigações para

consigo - só existe se exercido em obediência aos preceitos traçados em leis. É neste sentido o art. 194 do Código Tributário Nacional:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Advirta-se que não se pode alegar a Instrução Normativa n.° 45/98 como justificativa para o descumprimento do art. 196 do Código Tributário Nacional, dos arts. 7° e 8° do Decreto 70.235/72 e do art. 3° da Lei n.° 9.784/99, pois, de duas uma: 1) ou não há conflito entre referidas normas, diante da adoção da interpretação da Instrução Normativa n.° 45/98, da forma indicada acima sub "b"; 2) ou - em havendo conflito entre as normas, no caso de se insistir na interpretação da Instrução Normativa n.° 45/98 da forma indicada sub "a" - a instrução normativa deve ceder para o que uma Lei Complementar, um Decreto com força de Lei Ordinária e uma Lei prescrevem, vez que a função de uma instrução normativa é somente disciplinar a forma de aplicação de uma lei, jamais prescrever de forma contrária a ela.

Quanto a este último constructo (impossibilidade de uma Instrução Normativa dispor de forma contrária a uma Lei Ordinária ou Complementar), novamente temos importante lição de JAMES MARINS:

"Como amplamente referido, todo e qualquer procedimento fiscalizatório deve encontrar seu supedâneo nos termos da lei e esta, a seu turno, não pode subverter as garantias constitucionais individuais. A disposição constante no art. 194 serviu apenas para explicitar tal assertiva, que é decorrência lógica dos comandos constitucionais; o vocábulo 'lei', aqui, deve ser entendido em sentido estrito. Importante fazer notar, portanto, que ao fazer referência à legislação tributária em sentido amplo, não permite referido artigo, que possa ser ultrapassado o princípio da legalidade. Os atos infralegais, como decretos, regulamentos, instruções normativas, ordens de serviço, circulares, portarias, etc., emitidos pelas autoridades administrativas, não podem criar obrigações ou sujeições aos fiscalizados. Os instrumentos secundários estão adstritos aos termos da lei, que determina a dimensão da interferência que pode atingir a esfera da liberdade e propriedade do fiscalizado." (Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial, São Paulo: Dialética, 2001, p. 228).

Diante de tudo isto, verificamos que um dos elementos componentes do ato administrativo de autuação fiscal de nº 3088 se encontra viciado, qual seja, sua forma, o que impõe sua invalidade de pleno direito, conforme leciona MARIA SILVIA ZANELLA DI PIETRO:

"Partindo-se da idéia de elemento do ato administrativo como condição de existência e de validade do ato, não há dúvida de que a inobservância das formalidades que precedem o ato e o sucedem, desde que estabelecido em lei, determinam sua invalidade." (Direito Administrativo, 4ª Edição, São Paulo: Atlas, 1994, p. 172).

Portanto, impõe-se ao ínclito julgador deste recurso a necessidade de declaração da nulidade de pleno direito do auto de infração nº 3088 por ofensa aos princípios da cientificação e da legalidade, diante da ofensa dos art. 194 e 196 do Código Tributário Nacional, dos art. 7º e 8º do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 3º da Lei n.º 9.784/99.

II.c. - Dos Vícios Formais: Falta de Assinatura do Auto de Infração

O vício formal acima indicado não é o único constante no auto de infração n.º 2284[1]. Outro vício se dá por desrespeito à prescrição contida no art. 10, VI, do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

De fato, no auto de infração ora impugnado não consta assinatura de próprio punho da autoridade autuante, mas sim uma mera reprodução mecânica, o que inviabiliza a perfeita apuração da identidade e conseqüente averiguação da competência da pessoa que lavrou o auto, pois é impossível verificar se foi realmente o detentor da assinatura mecânica que expediu o auto de infração[2].

Perceba, senhor Delegado de Julgamento: o contribuinte recebe por correspondência do correio, de forma surpreendente, um auto de infração que foi lavrado sem qualquer fiscalização sobre sua empresa, e sem que lhe houvesse sido comunicado o início de qualquer outra espécie de verificação de sua regularidade fiscal, no valor de R$ 209.203,20 (quantia significativa para qualquer empresa brasileira, dada nossa atual situação econômica). Dito auto é lavrado por uma suposta autoridade pública que jamais

---

[1] **Na verdade, o Auto de Infração objeto deste processo, às fls. 37/41, é o de nº 0003088, lavrado em 03/05/2002.**

[2] Nota da Relatora: No Auto de Infração consta o nome do AFRF autuante, bem como sua matrícula.

apareceu

nos estabelecimentos da impugnante. E mais - completando esta situação kafkiana -, o auto de infração não contém a assinatura da suposta autoridade, mas mera reprodução mecânica de um nome.

Tão iníqua situação, de uma só feita, desatende a obrigação de respeito à forma legal pela qual deveria se exteriorizar dito ato administrativo de autuação (qual seja, mediante assinatura de próprio punho do autuante, conforme manda o art. 10, VI, do Decreto n.° 70.235/72), como também impossibilita a ampla defesa do contribuinte, uma vez que impede a perfeita aferição da competência do autuante.

Ora, todo ato administrativo - como o é o presente auto de infração - é composto de cinco elementos, nos quais qualquer espécie de vício infirma todo o ato. São eles: a) competência; b) objeto; c) forma; d) finalidade pública; e) motivo.

Já se viu que a forma (elemento indicado sub "c") foi desrespeitada por duas vezes no presente caso (falta do termo de início de fiscalização que deve preceder o auto de infração e a falta de assinatura do mesmo). E não bastasse isso, este último vício impede que o contribuinte investigue a validade do elemento indicado sub "a" (competência), pois fica impossível saber quem lavrou o auto de infração, já que a assinatura é uma mera reprodução mecânica - repita-se - que pode ter sido realizada até mesmo com o desconhecido de seu verdadeiro possuidor; o que importa em ofensa ao direito de ampla defesa do contribuinte.

Em outras palavras: qualquer pessoa - seja ou não agente público lotado na Receita Federal em Goiânia - pode ter lavrado dito auto de infração mediante a simples reprodução autômata da assinatura do suposto fiscal, até mesmo com o desconhecimento do mesmo. Assim, o contribuinte fica impossibilitado de verificar se um dos elementos do ato administrativo (competência) se encontra atendido no presente caso. Desta feita, não pode ele exercer seu direito constitucionalmente garantido à ampla defesa na esfera administrativa, tornando o presente auto de infração, também sob esta perspectiva, nulo de pleno direito, diante do que prescreve o art. 59 do Decreto n.° 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Em razão destes vícios aqui apontados, impõe a irrestrita aplicação do art. 53 da Lei n.º 9.784/99:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

II.D. Do Direito do Contribuinte ao Crédito de PIS

A Constituição Federal de 1967, emendada em 1969, visando a integração dos trabalhadores nos lucros das empresas, dispôs em seu art. 165, V, que:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei visem a melhoria da sua condição social:

(...)

V- integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão segundo for estabelecido em Lei.".

Para o fim de atender ao supra mencionado comando constitucional, foi instituído o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS, pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, a qual em seus artigos 1º, 2º, 3º e 6º determina o seguinte:

"Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Art. 2º. O programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do imposto de renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento como se segue:

no exercício de 1971 - 0,15%
no exercício de 1972 - 0,25%
no exercício de 1973 - 0,40%

4) no exercício de 1974 e subseqüentes - 0,50%

§ 1° - A dedução a que se refere a alínea "a" deste artigo, será sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do imposto de renda devido, nas seguintes proporções:

a) no exercício de 1971 - 2%
b) no exercício de 1972 – 3%
c) no exercício de 1973 e subseqüentes - 5%

§ 2° - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizarem operações de venda de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico ao que for apurado na forma do parágrafo anterior.

Art. 6° - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente a contribuição referida na alínea "b" do artigo 3°- será processada mensalmente a partir de 1° de julho de 1971.

Parágrafo único - A Contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente." (grifamos)

Posteriormente, a Lei Complementar n° 17, de 12 de dezembro de 1973, em seu artigo 1°, parágrafo único, alínea "b"; elevou a alíquota a que se refere o item "b", do artigo 3° da Lei Complementar n° 07/70, para 0,75% sobre o faturamento.

Dando seguimento às diversas alterações incidentes sobre o PIS adveio (sic?)[3] os Decretos-leis n° 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, alterando a sistemática de recolhimento das contribuições para o PIS alterando-as para serem exigidas com base na alíquota de 0,65% sobre a receita operacional bruta mensal.

Tendo em vista os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudências dos mais diferentes Tribunais Regionais Federais do País, no sentido de que as contribuições para o PIS não estavam incluídas no campo das Finanças públicas, motivo pelo qual não poderiam ser disciplinadas por Decretos-Leis, choque claro e evidente com o disposto no artigo 55, da Constituição Federal de 1967, vigente à época, o Excelso SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL declarou a inconstitucionalidade dos malsinados Decretos-Leis, como segue " in verbis":

[3] Nota: correção ortográfica: "advieram"

"Ementa

CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I. Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas. entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II. Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

III. Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS." (Recurso Extraordinário 148754/RJ, Relator Ministro Carlos Velloso, Rel. Acórdão Ministro Francisco Rezek, Publicação DOU de 04-03-94, pág. 3290, Ement. Vol. 01735-02, pág. 00175, Julgamento 24/06/1993 - TRIBUNAL PLENO).

Neste sentido, tendo em vista a inconstitucionalidade decretada pelo Supremo Tribunal Federal, o Senado Federal Pátrio editou a Resolução nº 49/95, banindo definitivamente do ordenamento jurídico os já exaustivamente citados Decretos-Leis, "in totum verbis":

RESOLUÇÃO Nº 49, DE 1995

Suspende a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º. É suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, em 9 de outubro de 1995

SENADOR JOSÉ SARNEY

Presidente do Senado Federal" (Publicado no Diário Oficial da União de 10/10/1995, pág. 015861).

Deste modo, tendo sido declarados inconstitucionais os malsinados Decretos-Leis, é necessário que o período cobrado indevidamente seja recalculado nos moldes da já referida Lei Complementar nº 7/70, com as modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, na qual o recolhimento da contribuição ao PIS, para as empresas comerciais e industriais, deve ser feito com base no faturamento do sexto mês anterior, sem se cogitar de correção monetária de seu valor.

Portanto os contribuintes que têm o direito líquido e certo de procederem o recalculo dos valores recolhidos a título de PIS, do período de julho de 1988 a outubro de 1995, período este que é exatamente entre a publicação do Decreto-Lei nº 2.445/88 até a edição da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, nos moldes da Lei Complementar nº 07/70, com as modificações introduzidas pela Lei Complementar Nº 17/73, nos seguintes termos:

a. a Base de Cálculo do PIS é o faturamento mensal (LC 7/70, art. 3º, b);

b. a alíquota aplicada é de 0,75% (LC 7/70, art. 3º, b, item 4, c/c LC 17/3, art. 1º, §ún., b);

c. no lançamento da exação, a base de cálculo a ser utilizada pelos contribuintes é o faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao do lançamento. (LC 7/70, art. 6º, § único).

Sendo dessa forma, para um contribuinte com atividade mercantil, por exemplo, para apurar e recolher a contribuição para o PIS, no mês de julho de 1995, de acordo com o disposto na LC nº 7/70, deveria calcular a contribuição sobre o faturamento de dezembro/94, recolhendo-a até o dia 20/7/95.

Conforme nos ensina o douto Advogado, mestre nas áreas Tributária e Societária, e mestre em Direito pela USP, ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE:

"Vemos pois que, no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência. O fato gerador, por conseguinte, de caráter eminentemente temporal, esgota-se com o simples decurso dos períodos mensais, sem se confundir com o conceito de base de cálculo (faturamento). Assim, na dicção da Lei Complementar nº 7/70, a contribuição devida em julho, em decorrência do fato gerador correspondente ao

decurso daquele mês, deveria ser calculada com base no faturamento do mês de janeiro anterior, a devida em agosto, com base no faturamento de fevereiro e assim por diante." (In Revista Dialética de Direito Tributário nº 1, pág. 12).

Realmente, com a publicação dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 e das diversas leis ordinárias que os sucederam, o cálculo da contribuição para o PIS sofreu, irregularmente, várias modificações, que além de tornarem a exação bem mais onerosa para os contribuintes, foram capazes de induzi-los a erros, quanto à apuração do valor do crédito tributário a ser recolhido, mesmo após os ditos Decretos-Leis terem sido invalidados pelo STF.

Isto porque, os referidos Decretos-Leis e as diversas leis ordinárias que os sucederam, ao modificarem o prazo de recolhimento da contribuição, determinaram, também, de forma indireta e ilegal, que a base de cálculo do PIS passaria a ser a receita bruta operacional das empresas, apurada no mês anterior ao do lançamento da exação, ao invés do faturamento do sexto mês anterior ao do lançamento, conforme impunha a Lei Complementar nº 7/70.

Destaque-se que após grande discussão sobre as conseqüências da declaração da inconstitucionalidade dos decretos suso mencionados, o tema foi analisado pela Primeira Câmara do Primeiro CONSELHO DE CONTRIBUINTES, que, por unanimidade de votos, acolheu recurso interposto por contribuinte, e proferiu o seguinte veredicto:

PIS - BASE DE CÁLCULO
FATURAMENTO DE SEIS MESES ATRÁS
Acórdão nº 101.88.442
Processo nº 10850.011.118/93-52
Seção de 13 de julho de 1995
Recurso nº 86.346 - PIS/R. Operacional - Ex. 1993
Recorrente: Comercial Caparroz de Veículos Ltda.
Recorrida: DRF em São José do Rio Preto - SP

PIS/Faturamento - Na forma do disposto na Lei Complementar nº 7, de 7/9/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento, tem como fato gerador o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. As alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs: 2445/88 e 2449/88, não (SIC) acolhidas pela Suprema Corte". (Grifamos)

Destarte o Colendo Superior Tribunal de Justiça, na mesma linha da interpretação dada à matéria, pacificou qualquer divergência

jurisprudência (sic?)[4]*, garantido o direito das empresas industriais e comerciais em calcular os valores devidos a título de contribuição ao PIS com base no faturamento do sexto mês anterior, corrigindo monetariamente o valor a recolher somente a partir do mês de ocorrência do fato gerador, senão vejamos:*

Ementa:
TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA

O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra "a" da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso Especial improvido". (Recurso Especial nº 144708/RS (1997/0058140-3). Fonte: DJU de 08/10/2001, p. 158. Relatora: Mis. ELIANA CALMON. Data da Decisão: 29/05/2001. Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO).

Torna-se incontroverso que o contribuinte recolheu o PIS a maior com base nos malsinados Decretos-Leis até o seu banimento do ordenamento jurídico pátrio pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal; (em assim sendo) ressumbra evidente o seu direito de se utilizar do crédito apurado no recolhimento de importâncias correspondentes a períodos subseqüentes de tributos da mesma espécie, inclusive da COFINS, conforme determina o art. 66, da Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991.

II.E. Da Improcedência do Lançamento da Multa de Ofício por Força do Disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96:Suspensão da Exigibilidade em Razão do Processo Judicial.

O Decreto nº 70.235/72, diploma que regula o procedimento administrativo fiscal federal, prescreve, em seu art. 62, o seguinte:

[4] Nota: "jurisprudencial".

Art. 62. Durante a vigência da medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre a qual versar a ordem de suspensão.

Comentando este dispositivo, LUTERO XAVIER ASSUNÇÃO leciona:

O caput do artigo veda instauração de procedimento fiscal enquanto pendente medida judicial relativa à matéria da suspensão. Presume-se não estar ainda, nesta altura, instaurado o processo administrativo nem haver sido composta a lide pela impugnação, pois nesse caso o crédito tributário estaria com a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III)." (In Processo Administrativo Tributário Federal, São Paulo, Edipro, 1998, p. 148).

Vê-se, pois, que em virtude do que preceitua o dispositivo em exame, não poderia o Fisco Federal ter lavrado o ora combatido auto de infração, cobrando a MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA, já que a matéria objeto da autuação está sub judice, e conforme atestou o próprio agente fiscal.

Desta forma, é imperioso que a autuação somente poderia se dar após a publicação da decisão judicial final transitada em julgado, desfavorável ao contribuinte.

Destarte, dúvida não há que está suspenso o crédito tributário que foi objeto de cobrança através da indigitada autuação, ex vi art. 151, IV, da Lei nº 5.172/66 (CTN), razão pela qual não poderia a autoridade fiscal ter procedido ao lançamento ora contestado.

Ademais, é de se destacar que o Plenário do XIX Simpósio Nacional de Estudos Tributários, realizados em 1994, enfrentando o tema sob foco, manifestou-se no sentido de que "a concessão de liminar que iniba o fisco de cobrar tributo até então não lançado impede a lavratura de auto de infração." (In Crimes contra a Ordem Tributária, São Paulo, RT, 1995, p. 385).

Ora, no caso em tela, enquanto vigorando a medida judicial favorável ao contribuinte, o Fisco federal não poderia ter lavrado qualquer autuação do tributo sub judice. Por tal motivo, a cobrança efetivada na presente autuação merece ser julgada improcedente.

Verifica-se, de maneira cristalina, que é absolutamente inviável a exigência da multa de ofício e dos juros de mora cobrados no Auto de Infração neste átimo impugnado.

III.F. – Da não Inocorrência da Conduta Infracional Imputada

Não bastassem todas alegações tecidas até aqui quanto à nulidade e improcedência do auto de infração, temos que jamais teria sido ele lavrado se o ínclito agente fiscal houve procedido a devida comunicação ao contribuinte da instalação de uma fiscalização contra si, acompanhada da necessária análise de sua escrita fiscal.

Repare: o contribuinte possui, conforme faz prova documento anexo, processo judicial que - como informado na DCTF - suspendeu a exigibilidade dos créditos tributários em questão. Ocorre que, no preenchimento daquele documento fiscal, ocorreu o mero erro de grafia, e em vez de constar o numero 97.20480-4, foi indicando o incorreto n.º 97.16466-9.

Cabe ressaltar que este simples erro de preenchimento da DCTF não pode acarretar nenhuma espécie de sanção ou pena para o contribuinte, já que as normas jurídicas que instituíram a DCTF e regulam seu preenchimento, não contêm qualquer prescrição neste sentido.

Realmente, não poderia ser de outra forma, pois qualquer tipo de indício de fraude, erro ou sonegação teria que ser averiguado mediante comunicação ao contribuinte a respeito disso, e o conseqüente procedimento de fiscalização sobre sua escrita contábil.

Com se vê, não fosse a completa falta de respeito às regras disciplinadoras do procedimento de fiscalização - conforme indicado nos itens anteriores - teria facilmente o Agente Fiscal autuante verificado na escrita fiscal do contribuinte o mero erro de grafia, percebendo que o número preciso do processo judicial em questão é 97.20480-4. Com isto, evitar-se-ia toda movimentação da Delegacia de Julgamento ora proporcionada, bem como poupar-se-ia o contribuinte de todos os desgastes decorrente de uma autuação contra si lavrada. A lavratura do auto de infração ora impugnado, como se vê, foi realizada em completo desprestígio ao princípio constitucional da Eficiência da Administração Pública.

IV. - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a impugnante, que se digne a Ilustre autoridade de decidir a presente impugnação, no prazo de trinta dias (art. 27 do Decreto n.º 70.235/72), para:

I - em sendo acolhido as legações de existência de vício formal, da maneira acima indicada, seja julgado nulo o auto de infração nº 3088 ora atacado;

II - em não sendo julgado nulo, requer que, na hipótese de V.Sa. não se convencer da veracidade dos motivos aqui expendidos, rogamos desde já a realização de EXAME PERICIAL na documentação fiscal da impugnante, e seja, portanto, declarada a TOTAL IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração nº 3088, de modo que fique afastada definitivamente a indevida cobrança dos valores ali consignados."

(**NOTA DA RELATORA:** "*Permissia Vênia*", por ter verificado que a "impugnação" foi digitada com "fidelidade", no "relatório" integrante do Acórdão recorrido, alguns erros (nem todos) de digitação e de concordância procuraram ser corrigidos.)

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 17 de abril de 2003, os membros da Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, por unanimidade de votos, julgaram o lançamento procedente em parte, nos termos do ACÓRDÃO DRJ/BSA Nº 05.644 (fls. 48 a 66), cuja ementa assim se apresenta:

"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 1997

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE / CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO – O fato de ter a contribuinte recorrido ao Poder Judiciário, que lhe concedeu a suspensão do crédito tributário mediante sentença judicial, não impede o Fisco de formalizar a exigência para prevenir a decadência.

MULTA DE OFÍCIO. Deve ser exonerada a multa de ofício imposta quando o crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa por determinação judicial.

DCTF – CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante à matéria de ação judicial quando o auto de infração seja lavrado antes ou após a interessada ter ingressado em juízo com ação judicial, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.

Lançamento Procedente em Parte."

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Regularmente intimada do Acórdão proferido, com ciência em 23/10/2003 (AR á fl. 78), SAGA SOCIEDADE ANÔNIMA GOIÁS DE AUTOMÓVEIS protocolizou, em 24/11/2003, tempestivamente, o recurso de fls. 80 a 95, expondo as seguintes razões de defesa:

referentes aos vícios formais apontados, dentre os quais se destacam: (a) ausência de escorreito procedimento fiscalizatório junto ao contribuinte; (b) desatendimento ao dever de cientificação inerente ao procedimento de fiscalização; (c) falta de assinatura do agente fiscalizador. Argumenta que o voto condutor do Acórdão sequer fez referência às questões levantadas (afronta ao princípio da motivação). Em assim sendo, a Recorrente analisou detidamente cada ponto suscitado, especificamente, a "Afronta ao Princípio da Motivação", o "Dever de Cientificação" e a "Falta de Assinatura do Fiscal e Impossibilidade de Saneamento pelo Delegado da Receita". Para o mais completo conhecimento de meus I. Pares, leio em sessão os argumentos ofertados pela ora Recorrente.

2) Como segunda preliminar, argúi que o auto de infração lavrado padece de vícios legais, em especial do "Vício da Legalidade", uma vez que a cobrança do crédito tributário encontrava-se suspensa até o deslinde final da demanda judicial, razão pela qual incabível a justificativa de que o fisco agiu como forma de evitar a decadência. Esta justificativa não deve prosperar, na medida em que tenta acobertar ilegalidades e conseqüentes irregularidades cometidas pelos agentes administrativos ao permitir que o presente auto prossiga, sem aplicar-lhe desde logo a devida nulidade.

3) No mérito, aborda as seguintes matérias: **(a)** Compensação – Direito Potestativo do Contribuinte. A compensação é um direito potestativo do contribuinte exercitável sem necessidade de qualquer medida administrativa ou judicial. Decorre diretamente da Lei nº 8.383/91 e pode ser exercitado unilateralmente. É importante que fique evidenciado que no processo judicial mencionado não está se pleiteando autorização judicial para se operar a compensação do indébito do PIS, mas, sim, que se evite, na averiguação posterior da Receita Federal, que esta última venha a não considerar o montante autorizado pela inconstitucionalidade do PIS regulado pelos Decretos-Lei em questão. Conclui, assim, pela improcedência da fundamentação da decisão recorrida; (b) Desobediência da Decisão Judicial – Crédito com Exigibilidade Suspensa ex vi Artigo 151, IV, CTN. O contribuinte ingressou em juízo com medida judicial para suspender a exigibilidade de créditos tributários vincendos de PIS e da COFINS, recolhidos pelo contribuinte sob a égide dos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88. A decisão proferida pela DRJ em Brasília/DF ratifica a autuação fiscal, no sentido de, sem mesmo realizar diligência, seguir o entendimento do agente fiscal, ou, ao menos, obedecer à decisão proferida no processo nº 97.20480-4. A sentença concedida nos autos do processo judicial é clara: no pedido, o contribuinte requer que seja suspensa a exigibilidade do PIS e da COFINS; este pedido é confirmado integralmente pela sentença; destarte, não resta dúvidas de que essa norma individual e concreta vincula as duas partes litigantes, quais sejam, Contribuinte e Fazenda Nacional. Salienta que o objeto do processo judicial é tão somente a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários a título de PIS e COFINS, até o limite de crédito de PIS apresentado pelo contribuinte, o que foi autorizado pelo Poder Judiciário, impossibilitando a manutenção do despacho ora recorrido, pois caberia ao Fisco a discussão acerca do montante do crédito somente nos autos do processo judicial. (sobre a matéria, transcreve Acórdãos dos Conselhos de Contribuintes).

4) Finaliza requerendo: (a) que seja julgado nulo o auto de infração lavrado, por conter vícios formais, vícios de legalidade e por descumprir decisão judicial; (b) que seja julgado improcedente o presente auto, pelo fato de que as contribuições lançadas estarem com exigibilidade suspensa, nos termos da sentença proferida no processo judicial nº 97.20480-4, da 4ª Vara Federal/CE.

À folha 96 consta Relação de Bens e Direitos como garantia de instância recursal, a qual foi substituída, em 21/05/2004, pela Relação de fl. 129. A Delegacia da Receita Federal em Goiânia/GO tomou as medidas pertinentes junto ao órgão averbador (fl. 131)

Foram os autos encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes, em prosseguimento e, por força do disposto no art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002, enviados a este Terceiro Conselho.

Em sessão realizada aos 12 de setembro de 2005, foram distribuídos a esta Conselheira, na forma regimental, numerados até a folha 136 (última).

É o relatório.

VOTO

Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Relatora

O processo em pauta versa sobre auto de infração lavrado contra a empresa SAGA SOCIEDADE ANÔNIMA GOIÁS DE AUTOMÓVEIS com referência à irregularidade constatada em auditoria interna na DCTF referente à contribuição COFINS/1997.

Na "Descrição dos Fatos" e "Enquadramento Legal" consta a "Falta de Recolhimento ou Pagamento do Principal", bem como "Declaração Inexata", referente à COFINS, e, ainda, multa vinculada.

Pelas peças acostadas aos autos, verificamos que o contribuinte ajuizou Ação Cautelar objetivando a compensação de crédito tributário alegadamente recolhido a maior a título de PIS, na forma instituída pelos Decretos 2445-88 e 2449-88, com débitos vincendos, a título de COFINS (LC 70/91) e do PIS, devido nos moldes da MP 1212/95, sem as restrições impostas pela Lei 9250/95.

O recorrente alega que a IN SRF 67/92 estabelece restrições ilegais ao exercício do direito de compensação, devendo seu alegado crédito ser corrigido monetariamente de forma integral.

De pronto, vê-se que a matéria objeto deste processo administrativo nada tem a ver com a competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

No que se refere à DCTF, a competência deste Colegiado restringe-se à não entrega daquela declaração, que importa na infringência de obrigação acessória, sujeita à penalidade legalmente prevista (multa isolada).

Não é esta a hipótese dos autos.

Em outras palavras, independentemente do processo judicial do qual a empresa autuada é parte, fato incontestável para o conhecimento ou não do recurso interposto, não cabe a este Colegiado decidir o deslinde do litígio, por falta de competência regimental.

Em assim sendo, voto em declinar da competência de julgamento do processo de que se trata em favor do E. Segundo Conselho de Contribuintes.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2005

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora