



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10120.006618/2002-41
Recurso nº 203-122.392 Especial do Contribuinte
Matéria MPF, decadência da Cofins e multa agravada
Acórdão nº 02-03.227
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente OPÇÃO 10 DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 31/01/1997 a 30/06/2002

MPF E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

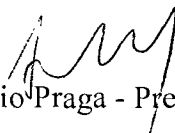
Multa Qualificada. Redução sistemática da base de cálculo da contribuição. Configuração de fraude.

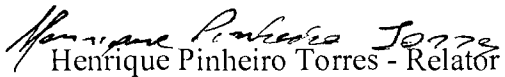
A conduta consistente em reduzir sistematicamente, sem amparo legal, a base de cálculo da contribuição, com a intenção deliberada de diminuir o montante do tributo devido, caracteriza evidente intuito de fraude, por se adequar ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, e sujeita o infrator à multa de ofício qualificada, no percentual de 150% do valor da contribuição lançada de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.


Antonio Praga - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 21/06/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do **Acórdão recorrido**.

“Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento em Brasília, DF, referente à constituição de crédito tributário por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de janeiro de 1997 a junho de 2002, no valor total de R\$1.502.937,72.

O procedimento fiscal consta do Relatório da Decisão Recorrida como a seguir reproduzido, que adoto:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte foi lavrado auto de infração nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, tendo em vista que foi apurada a infração a seguir descrita:

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO DE COFINS

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados/recolhidos a título de COFINS quando comparados com os valores de Receita escriturados no Livro de Registro de Apuração de ICMS.

Foram apuradas divergências entre valores de Receita contidos na escrituração do livro fiscal de Registro de Apuração de ICMS, fls. 204/352, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIRPJ e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, fls. 137/199.



O contribuinte deixou de recolher parte da COFINS, ao utilizar como base de cálculo para a apuração da contribuição somente fração do faturamento escriturado nos livros fiscais.

Para confirmar tal situação, o contribuinte prestou informações inexatas nas Declarações de 1997 e 1998, declarando faturamento a menor que os valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias do livro fiscal, subtraídos das devoluções de vendas, fls. 209/258, somando aos valores de outras receitas informados pelo próprio contribuinte nas planilhas de fls. 35/37 e 50/52.

Para os anos-calendário de 1999 a 2001 o contribuinte continuou a efetuar recolhimentos de COFINS em montantes inferiores aos devidos, levando-se em consideração os valores de faturamento extraídos do livro de Registro de Apuração de ICMS, fls. 259/340, e os de outras receitas informados pelo próprio contribuinte nas planilhas de fls. 40/48 e 128/129. O contribuinte apresentou DCTFs apenas para o 1º e 4º trimestres de 2001, fls. 193/200, deixando de apresentar as dos demais períodos, mesmo depois de intimado a fazê-lo, fls. 123/124.

Assim, ao se efetivar a comparação entre os valores escriturados e os declarados, conforme Demonstrativo de Diferença na Receita Total, fls. 56/57, pode-se observar que os valores declarados são, em média, 30% dos escriturados, evidenciando-se o intuito de fraude contra a ordem tributária.

Esses procedimentos, demonstraram para a fiscalização, a consciência da conduta do contribuinte, visando eximir-se do pagamento de parte dos tributos, neste caso a COFINS, pela omissão de declaração sobre grande parcela do faturamento da empresa, constituindo, desta forma, crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso I, da lei 8.137/80. Por este motivo a multa de ofício foi qualificada para 150%.

Às fls. 60/73, contam os demonstrativos da COFINS devida, apurada a partir dos valores reais de faturamento, extraídos do livro fiscal de Registro de Apuração de ICMS e das informações prestadas pelo contribuinte, diminuído dos valores declarados em DIRPJ, DCTF e/ou pagos.

Das alegações da impugnante

Das Preliminares

DA PRORROGAÇÃO DO MPF

A autuada alega inicialmente haver ocorrido “vício na prorrogação do MPF, posto que a data inicial para conclusão dos trabalhos era 20/12/2001 e foi prorrogada intempestivamente com 07 dias de atraso, estando, pois, extinto pelo decurso do prazo a que se refere.

Para fortalecer sua defesa a impugnante traz a reprodução de acórdãos exarados por esta Secretaria cujas ementas têm o seguinte texto:

“Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – Extinção por decurso de prazo – Vício de Forma – Nulidade do Lançamento – Extinto o MPF-



Fiscalização por decurso de prazo, a Portaria da SRF nº 1.265/99 determina que outro MPF deve ser emitido e que outro Auditor Fiscal seja designado, que não aquele(s) do mandado extinto. A figura do MPF-Complementar, além de emitido em data posterior ao prazo de fiscalização consignado no MPF-F, não subsistiu o instrumento adequado e imposto pela Portaria nestes casos, qual seja, a emissão de um novo MPF-F. Lançamento Nulo”

“MPF-F PROVA DE PRORROGAÇÃO DE SEU PRAZO DE VALIDADE – INEXISTENCIA – EFEITOS – NULIDADE – Não tendo sido provada a emissão tempestiva de MPF-C para estender o prazo de validade da fiscalização, reputa-se extinto o MPF-F e, como conseqüência, nulo o lançamento por carência de competência do auditor fiscal que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização. Lançamento Nulo.

A autuada contesta ainda aplicação da Portaria SRF nº 3.007/2001, que se refere à prorrogação do prazo do MPF, que passa a ser feita mediante registro eletrônico efetuada pela autoridade competente, onde não haveria o fornecimento à Impugnante do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF.

Aduz em sua defesa que as formas de intimação adotadas no Processo Administrativo Fiscal são aquelas constantes do Decreto nº 70.235/72, quais sejam:

“Art 23.Far-se-á a intimação:

I - Pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - Por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento;

III - Por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

§ 1º O edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - Na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - Na data do recebimento, por via postal ou telegráfica; se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal-telegráfica;

III - Trinta dias após a publicação ou a afixação do edital, se este for o meio utilizado.”

DA AUTUAÇÃO DE PERÍODO DE APURAÇÃO DIVERSO DO FIXADO NO MPF

A autuada alega, também, que não houve autorização para a fiscalização do período de apuração entre 08/2001 e 06/2002, posto que os MPF mencionavam somente o período de 11/1996 a 07/2002. 

DA DECADÊNCIA

Dando seguimento a sua defesa, a impugnante alega a decadência de valores lançados cujos fatos geradores ocorreram até 08/97, tendo em vista o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, in verbis:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Do Mérito

DA MULTA QUALIFICADA

A autuada contesta também a aplicação da multa qualificada em 150% alegando que não houve em momento algum a intenção de fraudar o fisco haja vista que os valores lançados foram apurados pela fiscalização a partir dos valores informados pela impugnante e escriturados em livros fiscais.

RECOLHIMENTO DA COFINS COM BASE NO LUCRO BRUTO E PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Dando seguimento a sua defesa, a impugnante defende a tese de que a base de cálculo da COFINS deve ser somente o lucro bruto, tal qual o é para as instituições financeiras, empresas que comercializam veículos usados e empresas que operam com compra e venda de moeda, como forma de homenagear os princípios que permeiam o direito tributário, sobretudo os da igualdade e da equidade.

DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Outrossim, requer, caso esta DRJ entenda não acolher o contido nas solicitações anteriores, seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o valor devido.”

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO - Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

MPF – EXTINÇÃO - Não ocorre a extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, pois o MPF-C foi emitido dentro do prazo de 120 dias, contado da data de emissão do MPF inicial.

EXCLUSÕES DA RECEITA BRUTA - "In casu", as exclusões da receita bruta permitidas só podem ser as previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 e nos incisos I, II e IV do parágrafo 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998. O ICMS incidente sobre as vendas, deve ser incluído na receita bruta porque faz parte do preço da venda.

MULTA MAJORADA - Declarando a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa e premeditada. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502/1964, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.

Lançamento Procedente”.

Intimada a conhecer do Acórdão em 06/11/2002, a empresa, insurreta contra seus termos, apresentou, em 29/11/2002, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, elencando as seguintes razões de dissentir:

em longo arrazoado aponta vícios e irregularidades na expedição dos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF destinados à prática de procedimentos de fiscalização e requer a improcedência de todo o feito fiscal;

pugna pela decadência dos fatos geradores ocorridos até julho de 1997, a teor do § 4º do artigo 150 do CTN e tendo em vista a inconstitucionalidade do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que não tem competência para regular a matéria, contrariando o disposto no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988;

defende a falta de equidade e igualdade no tratamento dado aos contribuintes da COFINS, na medida em que para alguns a base de cálculo é o faturamento, sem qualquer exclusão, e para outros, como as instituições que operam com câmbio, as instituições financeiras e os revendedores de veículos usados, a base de cálculo confunde-se com o lucro bruto. Pretende a apuração da COFINS com base na legislação de regência dessas atividades, verberando ser injustificável o tratamento desigual previsto na Lei nº 9.718/98. Cita doutrina e jurisprudência;

refuta a não exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta. Afirma que tal tributo não se constitui em sua receita ou faturamento e que a cobrança de tributo sobre tributo constitui-se num bis in idem;

rejeita a aplicação da multa agravada, uma vez ser inadmissível que o simples fato de a recorrente interpretar a legislação de forma antagônica àquela interpretada pela administração tributária não possui o condão de transformar em dolosa a operação, muito menos em fraudulentos os seus atos. Informa que procedeu a todos os cálculos que culminaram na base de cálculo utilizada pela fiscalização. Reporta-se à doutrina e à jurisprudência administrativa da CSRF para corroborar seu entendimento de ser incabível a conotação dolosa dada à utilização de interpretação aceita no meio jurídico e doutrinário.

De todo o exposto, requer a nulidade do auto de infração, na forma do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72; seja julgado improcedente o lançamento relativo aos meses de janeiro a julho de 1997, em razão de haver operado os efeitos da decadência; seja considerado como base de cálculo apenas o lucro bruto, ou, ainda, seja excluído o ICMS da receita bruta e julgada improcedente a multa qualificada de 150%.

A recorrente efetuou arrolamento de bens para garantia de instância, conforme consta do despacho da autoridade preparadora à fl. 493."

ACORDARAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso**. Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado na seguinte ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. MPF INVÁLIDO. EFEITOS. O MPF tem como função regular os procedimentos no âmbito do direito administrativo, não podendo confundir-se com as regras de controle postas na legislação, pertinentes ao direito tributário.

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante permissivo do § 4º do art. nº 150 do CTN. **Preliminares rejeitadas.**

COFINS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. A base de cálculo da COFINS estabelecida pela Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 9.718/98 é a receita bruta operacional, na qual se inclui o ICMS inserido no preço.

MULTA AGRAVADA. PROCEDÊNCIA. Declarando a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964. Inadmissível acatar tal prática sob argumento de aplicação de equidade e igualdade com outros contribuintes da contribuição com utilização de legislação diversa daquela aplicável à recorrente. //

Recurso negado

A contribuinte, com apoio no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98, interpôs recurso especial, em face do referido acórdão. Requereu seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho nº 203-161, fls. 561, o Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto: I- à nulidade do auto de infração por vício no MPF; II- à decadência para constituição do crédito de contribuição para a seguridade social; e III à qualificação da multa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, às fls. 563/574, apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se a três questões, quais sejam: a nulidade do auto de infração por vício no MPF, o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e a qualificação da multa de ofício.

Da alegação de nulidade do auto de infração por suposto vício no MPF

Quanto ao suposto vício do auto de infração por suposto vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), entendo não assistir razão à reclamante, pois o MPF é instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno e que por isso não poderia jamais invalidar o lançamento fiscal constituído nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O Mandado de Procedimento Fiscal disciplinado pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, consiste em uma ordem específica emitida por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal para que servidor(es) a ela subordinado(s) proceda(m), no caso de fiscalização, à verificação do cumprimento das obrigações tributária, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular.

O MPF tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização externa dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal. Por outro lado, o Mandado de Procedimento Fiscal visa também permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada, e, com isso, evitar achanques de maus servidores ou de pessoas que se fazem passar por eles. Todavia, esse não é o caso dos autos, pois a empresa já tinha conhecimento de que a Fiscalização contra ela empreendida era regular já que havia sido cientificada do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização MPF-F e de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar MPF-C. Em ambos constavam os nomes dos auditores encarregados da

fiscalização e demais informações necessárias à identificação das pessoas responsáveis pelos trabalhos fiscais.

De outro lado, como bem asseverou a decisão de primeira instância:

No caso em tela, consta a indicação para verificar a correspondência entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo. Ao efetuar essas verificações obrigatórias, nos últimos cinco exercícios, não pode a autoridade fiscal se furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária ao detectar a ocorrência de prática de infração como a falta de recolhimento de do IRPJ nos últimos 05 anos.

Vejamos o que diz o MPF-F de fls. 01:

*“Verificações obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados, pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, **nos últimos cinco anos**”.*

*Ainda no acertado dizer da relatora de primeira instância, está expressamente disposto no MPF que seriam fiscalizados os **ÚLTIMOS CINCO ANOS**, sendo desta forma improcedente as alegações da autuada quanto à não autorização no MPF-F para fiscalização do período de apuração 08/2001 a 06/2002.*

Ressalte-se, à guisa de informação, que, de acordo com o demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF, fl. 06, para o MPF-F nº 0120100 2001 00468 1, foram emitidos MPFs – Complementares, prorrogando o prazo de validade da ação fiscal até 27/01/2002.

Deve-se ainda observar O DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF, fl. 353, o qual demonstra que a fiscalização deu-se ao abrigo de MPF.

De outro lado, como dito anteriormente, o MPF é instrumento interno de controle administrativo, e, por isso, eventual vício em sua emissão não macula o lançamento fiscal efetuado nos termos do artigo 142 do CTN. Eventuais descumprimentos nas ordens contidas no MPF, pode e deve ser coibida administrativamente, à luz da Lei 8.112/1991, por desídia no dever funcional, mas não a ponto de inviabilizar o lançamento fiscal, que é ato administrativo vinculado e obrigatório, nos termos do CTN. Isso porque, o crédito tributário é indisponível e sua constituição não pode ficar ao alvedrio de chefes burocratas que valorizam a forma em detrimento do conteúdo, ou de administradores míopes que em sua cegueira não conseguem diferenciar o controle desejável das imposições arbitrárias.

Com o respeito devido, o MPF não é nem foi criado para servir como um instrumento posto a serviço da evasão fiscal, ao contrário, veio apenas para dar mais transparência e segurança aos contribuintes e a administração, assegurando que toda fiscalização será feita em favor da sociedade e não de facínoras e bandidos travestidos de servidor público. É nesse contexto que não vislumbro qualquer mácula ao lançamento fiscal quando, por infortúnio, o MPF contenha algum vício. Que se puna o servidor desidioso, mas não a sociedade, que confiou à administração tributária o dever de arrecadar os tributos devidos.

Assim, a meu sentir, não causa qualquer vício ao lançamento eventual inexistência de emissão de MPF com o fim específico de exigir livros e documentos relativos a períodos não compreendidos no Mandado de Procedimento Fiscal, principalmente se o lançamento de ofício pertinente a essas contribuições for precedido de emissão de MPF próprio para a exigência desses tributos. Veja-se, que a inexistência do referido mandado não causou qualquer prejuízo à defesa e, sem prejuízo não há nulidade.

Por fim, mas não menos importante, cabe a análise dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, que assim dispõem:

Art. 59. São nulos:

a) Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

b) Os despachos e decisões proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis.

Art. 60 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente, ou aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afóra as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretariam nulidade do lançamento fiscal.

De todo o exposto, entendo totalmente descabida a pretensão de se anular o lançamento fiscal, por alegados vícios na emissão de MPF.

Da decadência da Cofins

¹Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

¹ Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (destaquei).

Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Desta feita, a **regra geral** estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais

diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC I-DF, Rei. Min. Moreira Alves)

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvida:

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário.

Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Advirta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece à certa doutrina.

(...)

*Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para dispor, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da **decadência** em matéria tributária.*

*A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: “uma lei sobre leis de tributação”. Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, **limitar-se a regular** o método pelo qual será contado o **prazo de prescrição**; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um “cheque em branco”, para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o

³ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



sistema jurídico, mas a prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, nenhuma parcela do crédito tributário em exame foi alcançada pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 09 de agosto de 2002 e o período de apuração mais remoto refere-se a fatos geradores ocorridos em janeiro de 1997.

Da Multa Agravada

A situação fática trazida aos autos leva a inexorável conclusão de que a conduta adotada pela reclamante percorreu todos os caminhos do tipo da fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse tipo é doloso e admite condutas comissivas e omissivas.

É cediço que, na fraude, os núcleos verbais são “impedir”, “retardar”, “excluir”, “modificar”. Além desses, completam o tipo objetivo outros elementos, de valoração jurídica. Vemos que “impedir” e “retardar” estão ligados a “ocorrência do fato gerador”, e “excluir” e “modificar”, ao seu turno, ligados a “características essenciais do fato gerador”. No tipo subjetivo, por sua vez, a lei requer o dolo, composto de um elemento cognitivo ou intelectual - a consciência da realização dos elementos objetivos do tipo - e de um elemento volitivo - a vontade de realização também dos elementos do tipo objetivo. No tipo subjetivo, ainda, está compreendido, no dispositivo em análise, o que em doutrina se conhece por “elemento subjetivo especial do tipo”, pois a lei descreve algo mais que o dolo, no campo subjetivo do autor. De tudo isso que se obtém com o auxílio de Luiz Regis Prado (in Curso de Direito Penal

Brasileiro, vol. I, Parte Geral, Ed. Revista dos Tribunais, 3ª ed, págs. 295 a 299), é possível conceber que, para a adequação típica, é necessário, além do dolo, que intentem os agentes a consumação de um resultado proibido, que se insere como elemento subjetivo especial, consistente na redução, na supressão ou no diferimento do tributo devido.

As provas acostadas aos autos não deixam dúvida de que a Contribuinte, ao informar receitas em valor menor do que o efetivamente recebido, agiu de forma a modificar as características essenciais do fato gerador da Contribuição. A lei da Cofins incumbiu o sujeito passivo do dever de apurar e recolher, antes de qualquer procedimento de ofício, a contribuição devida, bem como informar ao Fisco, dentre outros, a ocorrência do fato gerador, a base de cálculo correta da contribuição, o valor da exação devida e da recolhida. Vale dizer que o ordenamento conferiu ao sujeito passivo o dever de levar ao conhecimento da autoridade fiscal os elementos essenciais do lançamento.

Desta feita, fica claro que a conduta da recorrente - informar, na declaração, receitas em valor menor do que o efetivamente recebido - é conduta comissiva típica do dispositivo em lume. Expeço este entendimento ao observar a previsão do elemento subjetivo especial - supressão, redução ou diferimento do tributo. As condutas realizadas são adequadas ao tipo objetivo e puníveis, porque dirigidas à consecução de um daqueles fins, inscritos no elemento subjetivo especial.

A redução indevida e sistemática da base de cálculo da contribuição, por parte do sujeito passivo, de modo a reduzir intencionalmente o montante do tributo devido, ajusta-se ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, pela modificação de uma característica essencial da obrigação tributária.

Outrossim, exigem-se o dolo, isto é, consciência e vontade de realização dos elementos objetivos do tipo, e um elemento subjetivo especial, uma tendência subjetiva da realização da conduta típica, que lhe é intrínseca, a ser vislumbrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96: a supressão ou a redução do tributo. Em outros termos, a conduta descrita no tipo objetivo não basta, para a perfeita adequação típica, se os agentes não tiverem em mira a realização dos fins contidos no elemento subjetivo especial. Todavia, no caso em exame, o dolo é marcante, com seus elementos cognitivo e volitivo, porquanto o agente tinha consciência da realização da ação típica, acima mencionada, e bem demonstram as provas de que agiu o sujeito passivo, reiteradamente, por mais de 05 anos, inspirado pela vontade de realizar esta ação: reduzir das receitas informadas ao Fisco os custos das mercadorias vendidas, quando sabia ser ilícita tal redução, haja vista que não encontrava amparo no ordenamento jurídico nem nas decisões dos tribunais administrativo e judicial. Tudo isso tendo como meta reduzir o montante da contribuição devida.

Os demonstrativos de fls. 56 a 59 evidenciam o ilícito praticado pela reclamante, pois, os valores escriturados no Livro de ICMS, desde 1996 a 2002, são infinitamente maiores do que os informados ao Fisco Federal. Para melhor visualização, veja-se o quadro comparativo, a título de exemplo, das diferenças encontradas para os anos de 1997 e 1998.

ANO	TOTAL DAS RECEITAS APURADAS NO LIVRO DE ICMS	RECEITAS INFORMADAS À SRF	DIFERENÇA	DECLARADO EM %
1997	R\$ 2.524.071,60.	R\$ 732.653,07	R\$ 1.791.418,53	29,02%

1998	R\$ 3.753.622,69.	R\$ 1.099,216,03	R\$ 2.654.406,66	29,28%
------	-------------------	------------------	------------------	--------

A justificativa para tamanhas diferenças é muito simples, é uma mera questão de estatística, explico, como é de conhecimento de todos, os Fiscos estaduais têm, proporcionalmente, muito mais fiscais do que a Receita Federal, com isso, a presença ostensiva das fiscalizações estaduais é muito, muito maior do que a federal. Daí, a probabilidade de um estabelecimento receber a visita dos agentes estaduais é centenas de vezes maior do que a de um auditor federal. Sabendo disso, muitos “*experts*” montam “planejamento tributário” do tipo que adotou a reclamante. Aliás, deve ser aqui lembrado que, na região centro-oeste, muitos foram as sociedades empresárias estabelecidas no ramo de alimentos e frigoríficos que adotaram esse tipo de “planejamento”. No segundo Conselho de Contribuintes já foram julgados vários casos análogos ao aqui discutido.

Essa discrepância entre os valores informados para o Fisco estadual e o federal, com desvantagens para este, em razão deste não manter uma fiscalização ostensiva, como faz o estado, a meu ver, deixa por demais evidente o dolo do sujeito passivo, a premeditação da conduta ilícita. A vontade consciente de fraudar o fisco, coadjuvada pela certeza da impunidade. Mas, felizmente, no caso em exame, essa certeza não se concretizou. O Fisco apareceu e conseguiu descobrir os caminhos da evasão fiscal trilhados pela autuada, vide descrição de fl. 355.

Caracterizada a fraude, à luz dos que se expôs, não há como deixar de reconhecer a qualificadora e, com isso, deve-se manter exasperação da multa no percentual de 150% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso do sujeito passivo.


Henrique Pinheiro Torres

