



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.006619/2002-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.558 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria PIS
Recorrente Opção 10 Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa:

Nulidades do Lançamento. Falta de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Qualquer vício no MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.

Prazo Decadencial Constituição do Crédito Tributário. Inexistência de Fraude, Conluio ou Sonegação.

Não comprovada fraude, conluio e sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64, tem-se como termo inicial para contagem do prazo decadencial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Equiparação Instituição Financeira. Impossibilidade.

Sem fundamento o entendimento proposto pelo interessado de que o rol do parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 tem caráter exemplificativo, podendo albergar outros tipos de atividades econômicas.

Cofins. Base de Cálculo. Exclusão ICMS. Súmulas nº68 e nº 94.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas nºs 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem.

Análise de Inconstitucionalidade de lei. Impossibilidade. Súmula CARF nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e declarar a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos antes de agosto de 1997.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Maria Aparecida Martins de Paula, Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos colaciono o relatório da resolução nº 3402-000546, que sobrestou o julgamento:

Trata-se de auto de infração de PIS, anos-calendário 1997 a 2002, lavrado em 02/08/2002, no montante de R\$ 355.305,03, fls. 354/369.

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 PIS

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados/recolhidos a título de PIS 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 137/200.

O contribuinte deixou de recolher parte do PIS, 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 PIS 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 de 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 o PIS, 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 do PIS 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. Afigura 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 consequência, 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 DO PIS COM BASE NO LUCRO BRUTO E PRINCIPIO DA IGUALDADE

Dando seguimento a sua defesa, a impugnante, defende a tese de que a base de cálculo do PIS 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 DO PIS

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.

A 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Brasília julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 3.244, de 04 de outubro de 2002, cuja ementa segue abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002.

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 "h" 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.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o contribuinte apresenta recurso voluntário valendo-se dos mesmos fundamentos jurídicos apresentados na impugnação.

A Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuinte rejeitou as preliminares de nulidade e de mérito, restando vencido o relator quanto a preliminar de mérito. No mérito foi negado provimento ao recurso, nos termos da ementa reproduzida:

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO – FISCAL – FORMALIDADE – DESCUMPRIMENTO – LANÇAMENTO – ANULAÇÃO - Estando inserta na legislação tributária, através Portaria/SRF, a emissão do MPF deve obedecer as regras próprias sob pena de nulidade do respectivo lançamento, quanto descumpridas suas formalidades essenciais.

PIS – DECADÊNCIA - A Lei nº 8.212/91 estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência da Contribuição para o PIS. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial, previsto no artigo 173 do CTN, somente se inicia

após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal.

Recurso Negado.

Descontente a decisão proferida, o sujeito passivo protocolou recurso especial de divergência onde alega, em brevíssima síntese, que:

- é nulo o auto de infração, pois o Mandado de Procedimento Fiscal válido até 20/12/2001, foi levado ao conhecimento da recorrente somente em 27/12/2002 e foi prorrogado após o término de vigência do seu prazo;

- o prazo decadência de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, na forma do § 4º do art. 150 do CTN que regula os lançamentos por homologação;

- era indevida a qualificação da multa de ofício, pois nos autos não constou provas que a recorrente agiu com intuito de fraude, e que a interpretação antagônica ao fisco da legislação tributária não tinha condão de transformar a conduta da recorrente em dolosa, considerando que os registros fiscais e contábeis encontravam-se regularmente e corretamente atualizados.

Foi dado seguimento ao recurso especial nos termos do Despacho nº 203-160.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 564/575.

O recurso especial foi julgado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual anulou o acórdão proferido pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes sob o supedâneo de omissão e contradição na decisão proferida.

Os autos retornaram à Câmara que fosse proferida nova decisão

O julgamento ficou sobrestado por força da Portaria CARF nº 01/2012, que fora revogada posteriormente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo ao mérito.

Nulidades.

Conforme já relatado, o recorrente afirma que o auto de infração é nulo em virtude de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois o mandado de procedimento fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de proteção ao contribuinte, senão vejamos:

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

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de “*constituir, mediante lançamento, o crédito tributário*”¹. E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF estão no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infra legais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscalizatórias. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária.

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

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

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

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

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

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

Qualquer vício no MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.

Decadência

Preliminarmente, o recorrente alega a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários objeto deste recurso voluntário.

É sobremodo importante assinalar que o Supremo Tribunal Federal publicou no Diário Oficial da União, do dia 20/06/2008, o enunciado da Súmula vinculante nº 08, in verbis:

“Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1977, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para a solução da presente lide, merece ser colacionado a título de doutrina os Acórdãos do STJ vazados nos seguintes termos:

pronunciou: No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ assim se

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. omissis

2. omissis

3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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 '.

4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.

5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Recurso especial a que se nega provimento."

Mais uma vez a 1ª Turma do STJ pronunciou-se sobre o tema:

"EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".

3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

É a orientação também defendida em doutrina:

"Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador,

para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)

“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404).

Após breve passeio pela jurisprudência, retornando ao caso em epígrafe, constato que houve antecipação de pagamento, conforme exige o art. 150, § 4º do CTN, contudo, a Autoridade Fiscal entendeu não haver decadência para efetuar o lançamento por ter qualificado sua conduta no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Assim, com a conduta qualificada, a regra para contagem da decadência passa da contida no art. 150, §4º, a prevista no art. 173, I, ambas do Código Tributário Nacional.

Cumpramos, neste passo, se a conduta praticada pelo recorrente se subsume as previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

As condutas do recorrente foram:

- a) Falta de escrituração do IPI destacado nas notas fiscais;
- b) Utilização indevida de crédito básico de IPI, acarretando recolhimento a menor da exação.

Passemos aos citados artigos.

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

XAVIER enumera os critérios para aplicação dos preceitos acima da seguinte forma, dividindo-os em três:

O primeiro requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva.

O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos méis de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais.

O tema é tratado com maestria pelo professor Greco, que discrimina com propriedade o alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64:

Aqui está o fulcro do debate que permite identificar o sentido e alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Trata-se de identificar a existência do processo formativo do fato gerador legalmente previsto.

Ou seja, se estiver em curso o processo formativo do fato gerador, vale dizer, tiverem sido realizados ato que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ocorrência seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer, configura hipótese do art. 72 da Lei nº 4502/64.

Por outro lado, a segunda parte do art. 72, ao se referir a “excluir ou modificar” as características essenciais do fato gerador, modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento, está claramente prevendo condutas

que se realizam depois da ocorrência do fato gerador, pois só é possível excluir ou modificar “características” de algo que já exista.

Após esses preciosos ensinamentos, regressando aos fatos jurídicos que deram ensejo a lavratura do auto de infração, nos dizeres do termo de fiscalização, o sujeito passivo omitiu receitas, fato suficiente para caracterizar a fraude.

Na minha opinião, não há como presumir a fraude ou a sonegação, ela deve ser provada nos autos.

Compulsando exaustivamente os autos de infração, não consigo identificar evidências mínimas de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Logo, não resta caracterizada a fraude descrita pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Tampouco vislumbro ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fiscal da ocorrência do fato gerador ou as condições e pessoais do contribuinte, suscetíveis a afetar a obrigação tributária. Assim sendo, afasto também a sonegação prevista nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para afirmar que não foi provado pelo Fisco a prática de fraude ou sonegação nos moldes previstos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Compulsando os autos, como já mencionado, houve antecipação de pagamento conforme exige o art. 150, § 4º do CTN, de sorte que o prazo decadencial deverá começar a fluir a partir da ocorrência do fato gerador

O sujeito passivo tomou ciência do auto de infração em 09/08/2002. Portanto, o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 09/08/1997 tinha sido fulminado pela decadência à época do lançamento.

Assim sendo cancelo a exigência tributária referente aos períodos de apuração anteriores a 09/08/1997.

Isonomia com instituição financeira.

O recorrente invoca o princípio da isonomia para fundamentar a inclusão de sua atividade econômica na lista do parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, que geraria uma exclusão do pagamento da COFINS, de acordo com o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

O pedido da interessada não merece prosperar, pois carece de fundamento nos seguintes aspectos: O primeiro se refere a uma interpretação teleológica dos artigos em questão. O legislador, quando elaborou a referida lista, visava determinar de forma definitiva as atividades econômicas que teriam um tratamento diferenciado. Por isso, elencou-as em uma lista taxativa, um verdadeiro *numerus clausus* conforme explicitado na exposição de motivos, sem dar oportunidade a uma eventual inclusão.

O segundo aspecto diz respeito a interpretação equivocada feita pelo contribuinte acerca do princípio da isonomia. Ele desprezou o postulado fundamental esculpido

no bojo do princípio, qual seja: “tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual”. Aplicando este ensinamento ao caso concreto, estaríamos diante de uma violação ao princípio invocado, caso houvesse um tratamento diferenciado entre as sociedades contempladas pela lista ou entre as sociedades não incluídas. Assim, contrariar a isonomia é discriminar pessoas pertencentes a um mesmo grupo.

Deste modo, fica demonstrado o caráter taxativo da lista advinda do parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sem a possibilidade de inclusão de nenhuma nova atividade. Como a interessada tem como atividade econômica principal “comércio atacadista, importação, exportação e distribuição de gêneros alimentícios, produtos de limpeza, inseticidas, latarias, artigos de armarinhos, papelaria, artigos de utilidade doméstica, bebidas, ferragens, cosméticos, medicamentos para uso humano e medicamentos para uso animal”, conforme cláusula primeira de seu contrato social, para a devida aplicação do princípio da isonomia devemos observar, neste caso, a regra geral de apuração da COFINS.

Inconstitucionalidade de Lei Vigente

O recorrente alega que os órgãos judicante da administração pública podem afastar aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Sabemos que os órgãos judicantes do Poder Executivo não tem competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do enunciado de súmula CARF nº 02, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Esta matéria foi objeto do acórdão nº 3402-002.454, de 19 de agosto de 2014, da lavra do ilustre conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no qual foi definido que incide PIS e Cofins sobre a parcela relativa ao ICMS. Esse é o meu entendimento sobre o assunto, de forma

que transcrevo as razões de decidir da citada decisão as utilizo para fundamentar meu voto, *verbis*:

O recurso é tempestivo, atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A discussão que emana dos autos, diz respeito à possibilidade, defendida pela Recorrente, ou à vedação, sustentada pela Administração de se excluir da base de cálculo da Contribuição à PIS e COFINS, os valores relativos ao ICMS, sob o fundamento de que tais valores não se constituem em receita ou faturamento da empresa e ainda afirma que o STF tem entendido que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS.

Adentrando ao mérito da questão, sabe-se que a matéria é objeto de discussão no âmbito do STF, em sede de Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, em curso de julgamento desde 1999, que discute a incidência no âmbito da Lei nº 9.718/98. Em referido RE o “score” está 6x1 em favor do contribuinte, tendo sido publicado o seguinte resultado de julgamento:

“O TRIBUNAL, POR MAIORIA, CONHECEU DO RECURSO, VENCIDOS A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA E O SENHOR MINISTRO EROS GRAU. NO MÉRITO, APÓS OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO (RELATOR), CÁRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO E SEPÚLVEDA PERTENCE, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E DO VOTO DO SENHOR MINISTRO EROS GRAU, NEGANDO-O, PEDIU VISTA DOS AUTOS O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS SENHORES MINISTROS CELSO DE MELLO E JOAQUIM BARBOSA. FALARAM, PELA RECORRENTE, O PROFESSOR ROQUE ANTÔNIO CARRAZA E, PELA RECORRIDA, O DR. FABRÍCIO DA SOLLER, PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL. PRESIDÊNCIA DA SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. PLENÁRIO, 24.08.2006”.

Sabe-se também, no entanto, que houve a apresentação da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na qual foi concedido provimento judicial para que se sobrestassem os julgamentos de matérias similares a esta até o julgamento final da lide pela Corte Suprema, sendo em razão desta liminar que tais demandas aguardam o pronunciamento do STF, inclusive as que estavam pendentes perante este Conselho por força da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, revogada através da Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Tenho, no entanto, que a matéria está muito longe de restar pacificada mesmo com eventual decisão do STF favorável aos contribuintes, pois que dela emanariam efeitos que alterariam premissas firmadas há décadas a respeito do ICMS, inclusive de ordem criminal (por ser imposto próprio ou de terceiro, p. ex.) e que acabariam por não resolver, também, as demandas que poderiam se originar nos períodos em que as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a ser apuradas sob o regime da não cumulatividade, pois que viria à tona o questionamento sobre o

direito de se tomar crédito sobre a parcela do ICMS incluído no custo das mercadorias para revenda ou dos insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens.

Firmou-se a premissa de que o ICMS é um “imposto próprio”, ou seja, seu ônus é do próprio contribuinte, e seu mecanismo de incidência não comporta a transferência jurídica do encargo ao adquirente da mercadoria (diferentemente do IPI, no qual se fatura o preço do produto e o preço do IPI, separadamente). Daí surgem efeitos primeiramente no art. 166, do CTN, para fins de eventual indébito e demandas por créditos, e também no âmbito criminal, pois que a simples falta de pagamento de ICMS poderá passar a ser considerada “apropriação indébita”, pois que o contribuinte passaria a ser mero depositário do tributo, para repassá-lo ao ente arrecadador estadual.

Daí porque já no final da década de 1980 e início da de 1990, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas n.ºs. 68 e 94, com os seguintes teores:

Súmula 68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

Sabe-se que o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS com a edição da Lei Complementar nº 70/91, tanto que no início acabou recebendo a alcunha de “novo Finsocial”, acomodando com isso as diversas discussões quanto à sua constitucionalidade que pairavam no Brasil pós Constituição de 1988.

A digressão história anterior foi necessária para dizer que a análise jurídica da exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS passam pela análise da constitucionalidade do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que determina que o ICMS seja calculado “por dentro”, e que lhe concede todo esse contorno de “imposto próprio”, como mencionado alhures. E essa competência para declarar a inconstitucionalidade de Lei tributária não cabe aos julgadores do CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2. Trata-se de uma função que compete ao STF e que o fará com o julgamento da ADC nº 18.

Até lá, tem-se a presunção de constitucionalidade da Lei, tanto do art. 13 da LC 87/96, como da Lei nº 9.718/98 questionada em sede de STF, e que não preveem a hipótese de exclusão da receita bruta de vendas ou do faturamento, os valores relativos ao ICMS incidente sobre as vendas, de modo que não merece amparo o pleito recursal.

Finalmente, trago à colação parte do voto do ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que ao julgar o Processo nº 13851.001210/2006-40 (sessão de janeiro de 2014, pendente de publicação), com maestria pontuou:

...em relação à inclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, pois como acertadamente ressaltou a r. decisão recorrida, ao contrário do que ocorre com o IPI, o ICMS, por expressa disposição do art. 13 da LC nº 87/96, integra o preço da mercadoria faturado que é apurado “por dentro”, não havendo previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS contrariamente ao que ocorre no caso do IPI (art. 3º da Lei nº 9.715/98). Nesse sentido anoto que a matéria já se pacificou, no âmbito do STJ, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONFIGURADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94 do STJ.

2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, desta relatoria, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004.

3. Embargos de declaração acolhidos para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial interposto por Irmãos Amalcaburio Ltda e Outros (fls. 564/592).” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no EDcl no AgRg no REsp 706766-RS, Reg. nº 2004/0168598-2, em sessão de 18/05/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 29/05/06 p. 169)

Finalmente releva notar que no caso excogitado (pretensão de exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237)

Desta forma, entendendo que agiu com acerto a DRJ ao manter a incidência das contribuições em questão sobre a parcela relativa ao ICMS.

Processo nº 10120.006619/2002-95
Acórdão n.º **3402-002.558**

S3-C4T2
Fl. 134

Forte nestes argumentos, dou provimento parcial ao recurso para declarar a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 09/08/1997.

Sala das Sessões, em 10/12/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho.