



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 24 / 01 / 2005
[Assinatura]
VISTO

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - PRAZO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A ciência do lançamento posteriormente ao prazo do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF em nada influencia na validade do Auto de Infração lavrado na sua vigência. **Preliminar rejeitada.**

COFINS - DECADÊNCIA - O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do § 4º do art. nº 150 do CTN, c/c o art. 45 da Lei nº 8.212/91, O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

COFINS – NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA - Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98, revogada posteriormente pela edição de MP 1991-18/2000, previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador. Em decorrência deste fato, não há de se reconhecer direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de COFINS. Precedente do STJ – Recurso Especial nº 445.452 - RS (2002/0083660-7).

COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

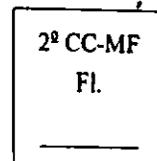
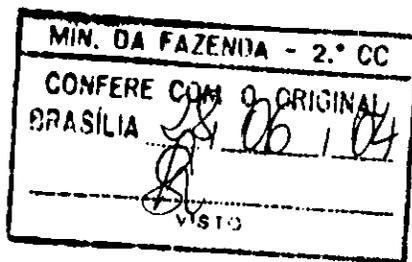
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto a decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martins Lopez (Relatora), César Piantavigna, Valdemar Ludvig e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 28/06/04
[Assinatura]
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



para redigir o voto vencedor; e III) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos demais itens. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004.

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

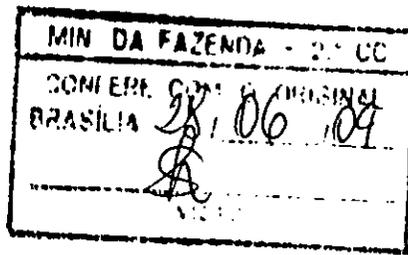
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins e Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque e Silva.

Eaal/ovrs



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente a períodos de apuração compreendidos entre os meses de março/1997 a setembro/2002.

A contribuinte impugna (fls. 357 a 380) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

"O MPF-F que tinha como prazo máximo de validade a data de 19/01/2002 (fl. 01), foi prorrogado intempestivamente, pois o MPF-C 2 que o prorrogou (fl. 03) só foi levado ao conhecimento da Impugnante muito tempo depois de vencido o prazo inicialmente estabelecido, ou seja, em 07/10/02, conforme se verifica à fl. 08.

Nada obstante isto, vê-se que o referido MPF-C traz como data de emissão outra bem anterior àquela da ciência da Impugnante, como se isso pudesse legitimá-lo. Ledo engano, pois, segundo preceitua o art. 4º da Portaria SRF nº 1.265/99 c/c o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, o mesmo só passa a surtir efeitos legais a partir da data da notificação do sujeito passivo.

Lembre-se que documentos podem ser lavrados a qualquer tempo, e nada impede que sejam neles registradas datas pretéritas como de suas confecções. É o que as evidências indicam que tenha ocorrido no presente caso, onde a data certamente foi adulterada com vistas a travestir o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar de tempestivo, pois outro MPF-C (fl. 04), emitido posteriormente, foi levado ao conhecimento do sujeito passivo bem antes do encaminhamento, via AR, daquele. Contudo, é pacífico o entendimento de que o mesmo só passa a irradiar efeitos com a ciência do sujeito passivo.

... Assim, o prazo de vigência de cada MPF é demasiadamente longo, tornando totalmente injustificável o atraso na sua prorrogação, o que fatalmente leva a seguinte conclusão: O FISCO DORMIU!

(..)

Tal entendimento faz eco na jurisprudência administrativa, tanto nos julgados dessa DRJ/2a. Turma quanto nos do Conselho de Contribuintes, consideram nulos Autos de Infração com vícios nas prorrogações nos MPF, em situações análogas à presente . . .

(...)

..., outro vício inerente à prorrogação do MPF foi cometido a partir da revogação da Portaria SRF nº 1.265/99 e, por conseguinte, da vigência da Portaria SRF nº 3.007/01, . . .

(...)

... a Portaria em questão determina que tal demonstrativo deve ser entregue, ao sujeito passivo, após cada prorrogação, no primeiro ato de ofício subsequente à mesma, e os Autuantes não fizeram (aliás, fizeram. Só que basicamente no último ato de ofício

E *f* 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 28/06/04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

da ação fiscal), resta inequivocamente comprovado que o Auto de Infração foi lavrado na informalidade, ou seja, em desacordo com a r. Portaria, em especial ao seu art. 20, porquanto é nulo de pleno direito. Entender de outra forma, é contrariar os princípios básicos da administração, dentre outros, o da moralidade, o da legalidade e o da segurança jurídica.

Destarte, preterida a solenidade legal prevista no § 2º do art. 13 c/c art. 20 da Portaria SRF nº 3.007/2001, fica caracterizada a prorrogação intempestiva de todos os MPF, vez que o sujeito passivo não foi tempestivamente notificado em ato posterior, mediante instrumento hábil para tanto, que, no caso, seria o anexo VI da referida Portaria, que só lhe foi entregue ao final da ação fiscal, após vários atos de ofício praticados pelos Autuantes”.

Da decadência

Para fins de contagem do prazo decadencial, como no presente caso a data da constituição do crédito tributário deu-se em 09/12/2002, com a lavratura do auto de infração e a conseqüente ciência à Impugnante, contar-se-á cinco anos tendo por marco inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), o qual, consoante demonstrado, é mensal. Assim, pois, os períodos anteriores a 12/1997 não mais poderiam ter sido lançados, porque já fulminados pelos efeitos da decadência.

Desta forma, não paira dúvidas de que o prazo decadencial (bem como a sua forma de contagem) é aquele previsto no art. 150, § 4º, do CTN (cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador), ou seja, desde o momento em que nasceu as circunstâncias matérias necessárias para o lançamento de ofício.

A Lei nº 8.212/91 é uma lei ordinária, não possuindo competência para regular matéria (decadência) que, por força de determinação constitucional, é atributo de lei complementar. Em isso ocorrendo, vislumbrar-se-á flagrante afronta aos preceitos constitucionais.

Do mérito

Como o PIS e a COFINS possuem a mesma base de cálculo, o conceito de receita bruta dispensado ao PIS aplica-se integralmente à Cofins, então, conclui-se que os valores das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes podem ser excluídos da base de cálculo, desde que o destinatário do repasse seja contribuinte regular do PIS e da Cofins, nos termos da IN SRF nº 126/1988.

Por meio da decisão de nº 5.153, de 27 de fevereiro de 2003, os julgadores da 2ª Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

Período de apuração: 31/03/1997 a 30/09/2002

Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

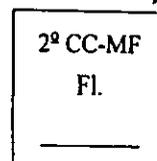
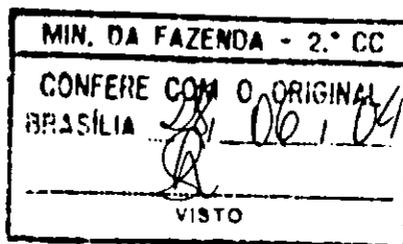
Não cabe ao contribuinte alegar que não teve ciência da prorrogação do mandado de procedimento fiscal, bem assim que não lhe foi entregue o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação quando colaborou com o andamento dos trabalhos de fiscalização, pois,

@ *4*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



tendo dúvida acerca da prorrogação, poderia ter se socorrido da via administrativa ou judicial como forma de obstar a atuação do agente fiscal desconforme com os atos emanados da Secretaria da Receita Federal.

No mais, a Portaria nº 3.007/2001 não exige a aposição de ciência do sujeito passivo naquele demonstrativo. Preliminar de nulidade não acatada.

Decadência

O crédito tributário relativo a 1997 não decai antes de 31 de dezembro de 2002, pois o lançamento de ofício rege-se pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. De mais a mais, o prazo decadencial das contribuições sociais é de dez anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído, visto que a discussão sobre inconstitucionalidade da lei é reserva do poder judiciário. Arguição rejeitada.

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.

Exclusões da Base de Cálculo

"In casu", para fins de determinação da base de cálculo, 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.

Lançamento Procedente".

Inconformado com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso pela qual reitera os argumentos expostos em sua impugnação, em apertada síntese: da nulidade do auto de infração pelos supostos vícios no MPF; da extinção do crédito tributário anterior a dez/97, operado pela figura da decadência; e da exclusão da base de cálculo da COFINS os valores das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª SEÇÃO
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 28/06/04

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ VENCIDA QUANTO A DECADÊNCIA

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

O cerne da questão, objeto de análise prende-se à análise das seguintes matérias: da nulidade do auto de infração pelos supostos vícios no MPF; da extinção do crédito tributário anterior a dez/97, operado pela figura da decadência; e por último, da exclusão da base de cálculo da COFINS os valores das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes.

Nulidade – Mandado de Procedimento Fiscal

O Mandado de Procedimento Fiscal foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º do artigo 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001. A recorrente reitera haver vício na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, porque a data da ciência da prorrogação foi bem posterior à data de emissão.

A matéria que suscita divergências entre as Câmaras dos Contribuintes diz respeito às irregularidades no MPF e seus efeitos no lançamento fiscal. Segundo alguns autores, dentre os quais ROQUE ANTONIO CARRAZZA e EDUARDO D. BOTALLO¹ o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para a validade da autuação fiscal. Nesse sentido:

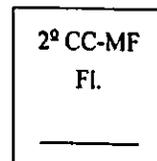
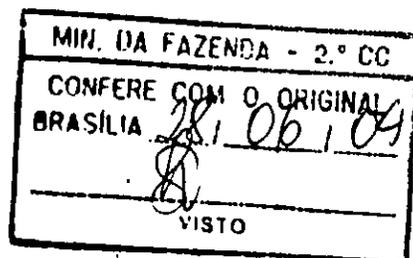
“... o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando “ordem específica” para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições” administrados pela SRF. A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF”. Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tizam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

Portanto, após melhor refletir sobre a natureza do Mandado de Procedimento Fiscal, não tenho dúvidas em afirmar atualmente que o MPF é ato administrativo necessário para atribuir condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da

¹ (Carrazza, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo D. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade, Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, maio de 2002. nº 80. p. 104).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

auditoria fiscal, pelo que se traduz em ato preparatório e indispensável à produção de fatos subsequentes, como é o lançamento.²

No entanto, o que se está aqui discutindo, possível vício na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, porque a data da ciência da prorrogação foi bem posterior à data de emissão.

Primeiramente, necessário transcrever a legislação específica sobre a matéria.

Estabelece o art. 12 da Portaria SRF 3.007/01, *verbis*:

“Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

[...]

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§1º - A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII

“§ 2º - Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.”

Pretende a recorrente que a entrega do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação funcione também como requisito de validade do Procedimento Fiscal. Defende a fiscalização que em nenhum momento a Portaria SRF nº 3.007/2001 estabelece qualquer disposição nesse sentido. Tanto assim que no Demonstrativo não consta campo para que o contribuinte aponha expressamente a sua ciência, diversamente do que ocorre quando do início da fiscalização com a apresentação do Mandado de Procedimento Fiscal. Penso estar com a razão a fiscalização. Ainda mais porque, a possível irregularidade foi posteriormente sanada, trazendo para o contribuinte, a certeza da segurança e transparência da atividade fiscalizadora.

² Nessa linha de entendimento, decidiu o Conselho de Contribuinte, por meio do Acórdão 101-94116, Recurso de ofício nº 13052, Sessão de 27/02/2003, que: *“Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Recurso de ofício a que se nega provimento.”* Nesse caso, a Turma de Julgamento, declarou nulo, por vício formal, o lançamento de IRPJ, pelo fato de o Mandado de Procedimento Fiscal indicar como tributo a ser examinado, o IPI. Em razão dessa declaração de nulidade é que foi interposto recurso de ofício.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 28/06/04
VISTO

2º CC-MF Fl.

Ainda, sobre o assunto, assim se manifesta a autoridade de primeira instância:

"Além do mais, configura-se, no caso, absoluta falta de interesse de agir da Impugnante. Se no curso do procedimento fiscal contribuiu ela com o bom andamento dos trabalhos da autoridade fiscal, como pode agora alegar que não teve ciência de que a Fiscalização estava em curso?

Tivesse dúvida acerca da legitimidade dos trabalhos do auditor-fiscal, poderia, a qualquer tempo, ter consultado a Receita Federal, impetrado mandado de segurança ou outro instrumento processual adequado a impedir a prática de atos ilegítimos pelo servidor público.

Ademais, a ciência do MPF-C de prorrogação não precisa ser feita antes do prazo de vencimento do MPF anterior; caso contrário, bastaria ao contribuinte esquivar-se de recebê-la para tumultuar a ação fiscal. Além disso, se a ciência for encaminhada via postal, há riscos de extravio ou demora.

O objetivo do MPF é dar segurança à SRF, ao AFRF e, principalmente ao contribuinte, e não dotar este último de um instrumento para coibir o trabalho fiscal.

Entretanto, a emissão do MPF-C, para prorrogação da auditoria fiscal, deve ocorrer até a data do vencimento do MPF vigente. É necessário que o contribuinte seja cientificado desta prorrogação juntamente com o primeiro ato fiscal realizado depois de sua emissão (por exemplo: intimação, lavratura do auto de infração, etc).

Por oportuno, verifica-se, às folhas 01 a 09 e 314, que foi dada ciência ao contribuinte dos MPF-C e Demonstrativos de Emissão e Prorrogação, conforme os ditames das Portarias SRF em vigor. Os Mandados Complementares 2, 4 e 5 foram cientificados via AR, conforme folhas 08.

No tocante aos julgados desta Turma de Julgamento relativamente a vícios do Mandado de Procedimento Fiscal, observe-se que foram nulificados lançamentos pela não emissão de MPF-C que, inclusive, não constavam dos autos, ou então pela emissão a destempo do Mandado de prorrogação. Portanto, não é esta a circunstância dos autos do presente processo.

Assim sendo, considerando não ter ocorrido falta de MPF, e que restou convalidada as irregularidades, quer no tocante à emissão dos MPF-C e sua respectiva ciência, quer quanto aos Demonstrativos de Emissão e Prorrogação, voto no sentido de rejeitar a preliminar apontada.

Da extinção do crédito operada pela figura da decadência

A ciência do auto de infração se verificou em 09/12/2002, exigindo-lhe a Contribuição, no período de apuração de 31/03/1997 a 30/09/2002. Penso ter ocorrido a extinção do crédito tributário com relação aos períodos anteriores a 12/1997.

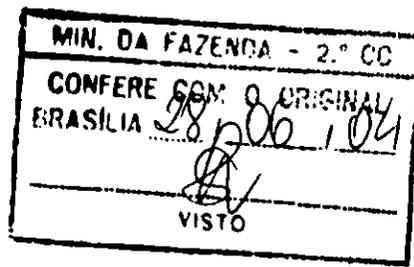
Sobre o assunto, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN³. A ementa desse Acórdão (neste caso, trata-se de PIS) possui a seguinte redação:

³ Idem Acórdão nº 203-07992, sessão de 20/02/02 – Rec. 115543.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a "As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional." Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)"

Também a Câmara de Recursos Fiscais tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os Acórdãos nºs. CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em saber-se, basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO⁴ : *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos, cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo

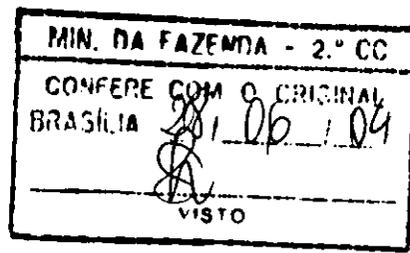
⁴ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

e
f 9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.⁵

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁶

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. (...)

Em primeiro lugar há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁷ que reconheceram, no passado⁸ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁹, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade

⁵ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁶ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁷ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

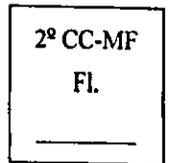
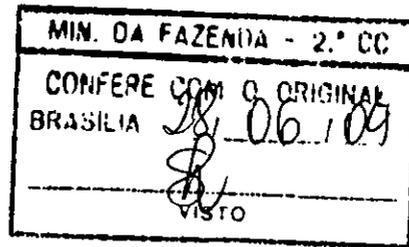
⁸ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

⁹ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág. 7/13.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



administrativa (art. 142, CTN). Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões; *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."*

Para o doutrinador Alberto Xavier¹⁰, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos, cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições.

Por outro lado, penso ser inaplicável o art. 45 da Lei nº 8.212/91, em face da observância ao disposto no artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes, já se manifestou, no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

Também, nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, recurso nº RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

¹⁰ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10120.008774/2002-46
Recurso n° : 123.733
Acórdão n° : 203-09.531

MIN DA FAZENDA
COMFESF
REANEXO
28 06 04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento."

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é quem devem se submeter.

No mais, caracteriza-se o lançamento da COFINS, como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele, cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *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 à homologação, será ele de 5 (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".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

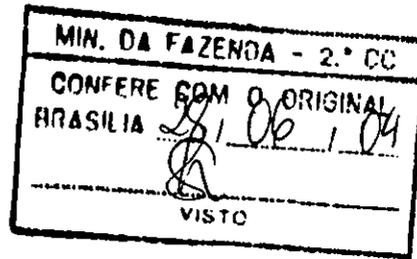
".... Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

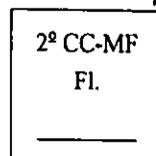
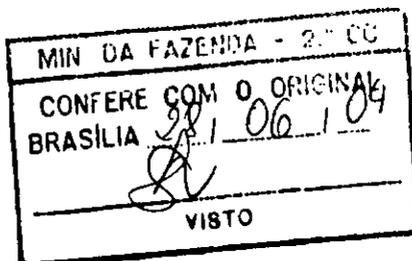
Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a COFINS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição, para os fatos geradores ocorridos no período de anterior a 11/1997, vez que a ciência ao auto de infração foi em 09/12/2002, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Muito embora tenha me manifestando no sentido de votar, neste item (decadência), pelo provimento parcial ao recurso voluntário em razão da extinção do crédito tributário operado pela decadência, apenas e tão-somente pelo princípio da eventualidade, de que meus pares deste Colegiado por maioria assim não entenderem, passo a analisar o período como um todo.

Da transferência de valores para terceiros - exclusões da base de cálculo

A recorrente foi autuada por ter excluído da base de cálculo da COFINS, no período de 03/97 a 09/02, as receitas da prestação de serviços "que foram transferidas para outros." Verifica-se que o cerne da questão reside na possibilidade ou não desta exclusão.

Inexiste permissão na lei vigente, por ocasião dos períodos atingidos, de que sejam excluídas da base de cálculo as receitas repassadas a subempreiteiros, à luz das previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 e incisos I, II e IV do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. A alegação de que se aplica a IN SRF nº 126/1988



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 28/06/04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

por conta de que o PIS e a Cofins têm como base o faturamento não procede, pois nos termos da Lei Complementar 70/1991 o faturamento é considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviço de qualquer natureza, enquanto que para a Lei nº 9.715/1998, conversão da MP nº 1.212/1995 e suas reedições, considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do Imposto de Renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Por outro lado, se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador. A citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Nesse sentido, curvo-me ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao enfrentar a matéria, por meio do Resp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ DATA:10/03/2003 PG:00109, do ilustre Relator - Min. JOSÉ DELGADO. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Ementa - RECURSO ESPECIAL ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

Data da Decisão - 17/12/2002 - Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA

Decisão - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima

indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Medina, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.”

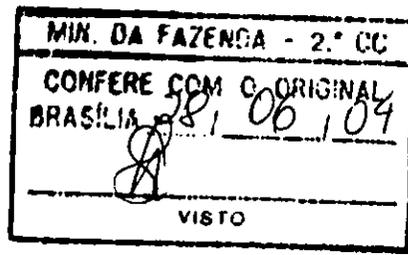
Pela importância e pela similitude com o aqui julgado, peço vênias para transcrever parte das razões de decidir pelo Ministro, quando em análise ao recurso acima mencionado.

C *J*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10120.008774/2002-46
Recurso n° : 123.733
Acórdão n° : 203-09.531



"Desassiste razão à recorrente. O núcleo da argumentação sustentada no presente recurso vincula-se à desnecessidade da expedição de decreto regulamentar como meio de tornar eficaz norma, que, segundo entende a recorrente, contém todos os elementos essenciais à sua aplicação, razão pela qual, o Aresto reclamado teria maculado o artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional quando decidiu que, mesmo vigente, a referida norma não produziu efeitos em face da sua não regulamentação. A norma legal sobre a qual se discute ser necessário ou não o uso de decreto regulamentar é o artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9718/98 que antes de sua revogação pela Medida Provisória 1991-18/2000, dispunha:

"Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (...).

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: (...); (...);

III. os valores que computados como receita bruta tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo."

Por sua vez, o artigo 2º, da Lei 9718/98 ao qual o retrocitado dispositivo faz referência preceitua:

"Art. 2º As contribuições para o PISPASEP e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta lei."

Colhe-se da leitura do texto legal que permitiu, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, a exclusão dos valores que, computados como receita fossem repassados para outras pessoas jurídicas, que este benefício estaria condicionado à regulamentação, por meio de decreto, pelo Poder Executivo.

Como poder regulamentar, ensina Hely Lopes Meirelles, "in" Direito Administrativo Brasileiro, 26ª edição, Malheiros Editores, entende-se: "... a faculdade de que dispõem os Chefes do Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) de explicar a lei para a sua correta execução, ou de expedir decretos autônomos sobre matéria de sua competência ainda não disciplinada por lei. É um poder inerente e privativo do Chefe do Executivo (CF, art. 84, IV)., e, por isso mesmo, indelegável a qualquer subordinado.

(...)

A faculdade normativa, embora caiba predominantemente ao Legislativo, nele não se exaure, remanescendo boa parte para o Executivo, que expede regulamentos e outros atos de caráter geral e efeitos externos. Assim, o regulamento é um complemento da lei naquilo que não é privativo da lei."

No caso, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos, como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

Cuida-se, portanto, de norma de eficácia contida, ou seja, depende de regulamento para instrumentalizar sua execução, para se tornar operacional, embora se apresente completa em sua formação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

COMISSÃO DE CONTRIBuintes
06/01
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531

Acerca deste assunto, mais uma vez a lição de Hely Lopes Meirelles (op. cit.) às fls. 172, "ad litteram":

"Leis existem que dependem de regulamento para sua execução; outras há que são auto-executáveis (self executing). Qualquer delas, entretanto, pode ser regulamentada, com a só diferença de que nas primeiras o regulamento é condição de sua aplicação e nas seguintes é ato facultativo do Executivo."

O mesmo doutrinador diz, também, à fl. 121, que:

"As leis que trazem a recomendação de serem regulamentadas não são exequíveis antes da expedição do decreto regulamentar, porque esse ato é conditio juris da atuação normativa da lei. Em tal caso, o regulamento opera como condição suspensiva da execução da norma legal, deixando seus efeitos pendentes até a expedição do ato Executivo. Mas, quando a própria lei fixa o prazo para sua regulamentação, decorrido este sem a publicação do decreto regulamentar, os destinatários da norma legislativa podem invocar utilmente seus preceitos e auferir todas as vantagens dela decorrentes, desde que possa prescindir do regulamento, porque a omissão do Executivo não tem o condão de invalidar os mandamentos legais do Legislativo. Todavia, se o regulamento for imprescindível para a execução da lei, o beneficiário poderá utilizar-se do mandado de injunção para obter a norma regulamentadora."

Com razão a autoridade impetrada quando afirmou às fls. 77:

"Dois comentários são oportunos. O primeiro é que a lei não fixou prazo para o Executivo. O segundo de fundamental importância, é que a regulamentação era imprescindível para a execução da lei. Pois esta determinaria o alcance da expressão 'os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.' (art. 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998)"

O argumento utilizado pela recorrente é de que o comando legal supracitado era autoexecutável e independia de regulamentação, podendo produzir efeitos sob pena de violação ao princípio da legalidade.

No particular, adoto os fundamentos emitidos pelo Ministério Público Federal em seu parecer, quando explicita às fls. 83/85:

"Não assiste razão à impetrante.

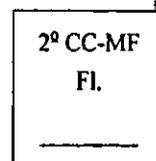
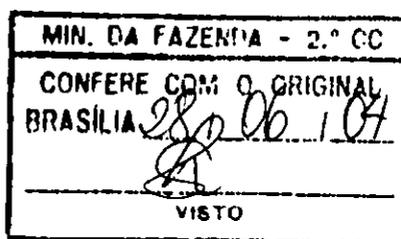
Resumindo a questão, temos que, ao condicionar a aplicação da isenção à edição de um regulamento, o legislador transferiu para o Executivo a eleição dos critérios pelos quais se faria a transferência dessas receitas. Ao não expedir o Decreto que deveria regulamentar a matéria, o Executivo obstaculizou temporariamente a aplicação da norma legal e, em seguida, a retirou do universo jurídico através da edição da Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.(...)

Ao estabelecer essa condição de aplicabilidade, ou seja, de que na exclusão de valores computados como receita deveriam ser observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, o legislador afirmou que a disposição legal deveria limitar-se à abrangência que lhe desse o regulamento. Por outras palavras, se fosse vontade do legislador a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos, não teria acrescentado a parte final ao inciso III, remetendo ao Regulamento a aplicabilidade da lei.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



Utilizando aqui a conhecida classificação defendida pelo renomado José Afonso da Silva para as normas constitucionais, pode-se afirmar que, também em relação à norma legal, a exigência de edição de um comando posterior para lhe dar plena eficácia torna a disposição dependente, isto é, limitada à essa explicação posterior. Por isso mesmo, a norma assim concebida tem uma aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, podendo incidir totalmente sobre interesses tutelados após a edição de um regramento ulterior que lhes confira uma aplicabilidade jungida a determinados limites.

O decreto regulamentar, em tais casos, é condição essencial da atuação normativa da lei. Nem se pode entender de outra forma. Impossível, nos casos concretos, sem o estabelecimento de parâmetros e critérios uniformes, aplicáveis a todas as empresas indistintamente, fazer transferência de receitas para outras pessoas jurídicas e apurar o valor das contribuições com essas parcelas já descontadas, sem que se possibilite atividade sonegatória.

A lei que autoriza desconto, isenção, compensação ou qualquer outra atividade em benefício do contribuinte, pode estipular condições para o contribuinte e garantias para o Fisco. Ou seja, fixar os limites dentro dos quais a atividade deverá ser desenvolvida. Neste ponto, o legislador tem total liberdade para estabelecer a forma e os critérios como os contribuintes realizarão determinadas operações. Tendo o legislador preferido deixar para o Executivo a tarefa, também essa decisão encontra amparo em sua autonomia legislativa.

Ocorre que, nesse ínterim, enquanto a disposição legal não obtinha do Executivo os necessários contornos, o próprio Executivo, em sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a disposição do universo jurídico e o fez editando a Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.

Ora, considerando-se interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que confere validade e força de lei ordinária às medidas provisórias, mesmo àquelas indefinidamente reeditadas, temos que um outro mecanismo legal, de igual peso legislativo que o anterior, desfez a relação jurídica delineada, antes que se pudessem produzir os efeitos pretendidos."

Não vislumbro, destarte, o cometimento de violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional, pois, como bem explicitado no decisório vergastado "Exclusão de base de cálculo configura exclusão de crédito tributário e só pode decorrer de lei a teor do artigo 97 do CTN. Como o dispositivo que previa exclusão de repasse de valores a outras pessoas jurídicas dependia de regulamentação, a conclusão é a de que o comando, apesar de vigente, não logrou eficácia no mundo jurídico"

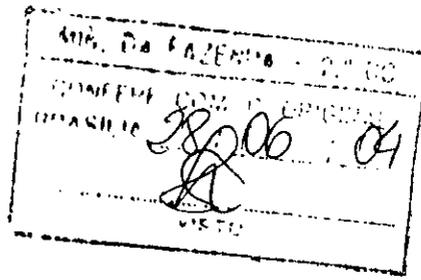
Assim, é improcedente a pretensão da recorrente de excluir da base de cálculo da COFINS o valor da prestação de serviços que é repassado a terceiro, por não encontrar amparo na legislação, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No mais, a falta do regular recolhimento da contribuição nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



Conclusão

Em face das considerações acima expostas, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito dou provimento parcial para admitir a decadência no período anterior a 11/1997.

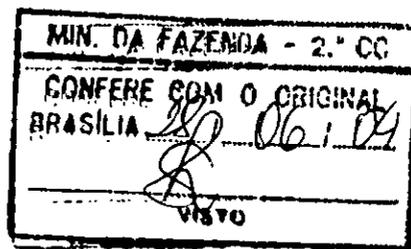
Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008774/2002-46
Recurso nº : 123.733
Acórdão nº : 203-09.531



VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
DESIGNADA QUANTO A DECADÊNCIA

Reporto-me ao Relatório e voto da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A ilustre relatora, enfrentando as alegações de decadência de parte do período atuado, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. relatora, relativamente à ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da exação e, traduzindo a posição hoje majoritária nesta Câmara, entendo não ser da alçada deste órgão julgador negar vigência a lei regularmente promulgada.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do artigo 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultado ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

A COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, integra, por expressa determinação nela contida, o orçamento da seguridade social.

O Poder Legislativo votou e o Poder Executivo sancionou a Lei nº 8.212, de 26/07/1991, que dispôs sobre a organização da seguridade social.

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN, as contribuições destinadas à seguridade social têm o prazo de decadência regulado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados da data de ocorrência do fato gerador para que seja constituído o crédito, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe faltar competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

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

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência relativa ao período de fevereiro a novembro de 1997.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA