



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº : 10166.017036/2001-82
Recurso nº. : 133.711
Matéria : CSLL - EXS.: 1997 e 2001
Recorrente : UNIMIX TECNOLOGIA LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 10 DE SETEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.331

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO – Não enseja a nulidade do lançamento ex officio a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, do qual foi cientificado regularmente e cuja elaboração atendeu os pressupostos de validade estabelecidos pelo art. 1º do Decreto 70.235/72.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - CAPACIDADE DO AGENTE FISCAL - O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

CSLL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – CTN, ART. 150, PARÁGRAFO 4º – APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplicam-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – BASE DE CÁLCULO – As diferenças na base de cálculo de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apuradas pela fiscalização, são passíveis de lançamento de ofício.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao período de outubro de 1996. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Valero, Franciso de Sales Ribeiro de Queiroz e José Antonino de Souza (Suplente Convocado). No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRCIO MONTEIRO REIS (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL). Ausente, justificadamente, o Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA.



Processo nº : 10166.017036/2001-82
Acórdão nº : 107-07.331

Recurso nº : 133.711
Recorrete : UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.

RELATÓRIO

UNIMIX TECNOLOGIA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 335/359, do Acórdão nº 2.735, de 29/08/2002, prolatado pela 2ª Turma da DRJ em Brasília - DF, fls. 320/331, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de Contribuição Social, fls. 03.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a seguinte irregularidade fiscal:

***CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

O crédito tributário constante deste auto de infração foi apurado com base nas receitas de vendas e serviços, todas escrituradas nos livros Diário/Razão e declaradas. Incluiu-se, ainda, no cálculo da contribuição as receitas financeiras.

Os valores apurados da Contribuição Social, foram comparados com os declarados na DCTF/DIPJ, tendo-se detectado diferenças a recolher, referentes aos períodos: abr/96 e out/96, 1º, 3º e 4º trimestres de 2000. Esses valores residuais foram objeto de lançamento.

As receitas tributáveis foram reconstituídas a partir das bases de cálculo constantes nas planilhas anexas. Exemplificando: da base de cálculo referente ao mês 04/96 (o valor de R\$ 1.010.72, dividido pelo coeficiente de determinação do lucro, zero vírgula doze (0,12), encontra-se o valor da receita correspondente (8.422,67). E assim sucessivamente.

Finalmente, para o cálculo da Contribuição Social, levou-se em consideração os valores declarados em DCTF/DIPJ, os pagamentos efetuados e, ainda, o parcelamento formalizado em 29/10/99, processo nº 10166.020.580/99-35, cujo débito refere-se ao período de apuração 31/01/99 (1º trimestre/99), vencimento em 30/04/99, no valor de R\$ 2.167,65,

remanescendo débito. Nesse trimestre, nenhum valor da contribuição foi declarado em DCTF."

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 187/213.

A 2ª Turma de julgamento da DRJ/Brasília, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

"CSLL

Ano-calendário: 1996, 1998, 1999, 2000

DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – *O prazo decadencial para as contribuições sociais é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, à luz do art. 45 da Lei 8.212/91.*

NULIDADE – *Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.*

AUDITOR-FISCAL. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR. INSCRIÇÃO NO CRC – *A competência do Auditor Fiscal advém de lei, sendo incabível a declaração de nulidade do lançamento sob o argumento da necessidade de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.*

CSLL DECLARADA NA DIRPJ/DIPJ – *A Contribuição Social devida, apurada pelo contribuinte, regularmente declarada à SRF na DIRPJ/DIPJ, por força do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, constitui-se confissão de dívida o que torna despiciendo o lançamento de ofício.*

INCONSTITUCIONALIDADE – *A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelo Poder Legislativo.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"



Ciente da decisão de primeira instância em 14/10/02 (fls. 334), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 13/11/02 (fls. 335), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que transcorreu o prazo decadencial em relação aos períodos-base de apuração de 1996;
- b) que é nulo o lançamento, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado fora do local da verificação da falta (sede da empresa), e também, por não terem sido inutilizados os espaços em branco das folhas que compõem os autos;
- c) que é nulo o auto de infração, tendo em vista que se trata de comprovação material do exame da escrita da empresa, comprovando assim o exercício ilegal da profissão de contador, visto que o Auditor da Recita Federal não é bacharel em Ciências Contábeis devidamente registrado no CRC;
- d) que, em relação ao período de apuração de 1996, segundo a decisão recorrida, remanesceria um débito no valor de R\$ 5,86, referente ao período de apuração de outubro de 1996. Tal valor não é devido em razão dos recolhimentos efetuados a maior da mesma contribuição, conforme comprovado pelo documento de fls. 151, preparado pelo Fisco. A compensação efetuada pela recorrente tem amparo legal na forma do art. 14 da IN SRF nº 21/97;
- e) que, com respeito aos períodos de apuração de 1998, a teor da decisão recorrida, remanesce débitos oriundos do 1º, 3º e 4º trimestres de 1998, nos valores de R\$ 77,08, R\$ 835,09 e R\$ 100,81. Pelas mesmas razões não procede a cobrança do valor remanescente, tendo em vista os recolhimentos efetuados a maior no ano de 1996 e reportados pelo Fisco no documento de fls. 151;
- f) que, no período de apuração de 1999, também não procede a acusação fiscal. Os valores apostos no documento de fls. 153 estão aquém daqueles efetivamente declarados, conforme prova o Doc. 4, DIPJ do ano-calendário de 1999. Assim, nenhum débito adicional existe a pagar. O que houve foi erro material do Fisco;
- g) que, nos períodos de apuração de junho a dezembro de 2000, a teor da decisão recorrida, remanesceriam débitos de R\$ 170,89 e R\$ 604,01, referentes ao 3º e 4º trimestres de 2000. Não procede tal cobrança, vez que tais valores, apostos no documento de fls. 155, estão aquém daqueles efetivamente



declarados, conforme prova o DOC. 6, DIPJ do exercício de 2001. Assim, nenhum débito adicional existe a pagar;

- h) que não cabe a multa de ofício de 75%, pois, conforme afirmação do próprio fiscal autuante, todas as vendas e serviços encontravam-se registradas e declaradas. Evidente então que está-se frente a mera inadimplência e não de sonegação fiscal;
- i) assim, é de se concluir que a multa devida, sobre qualquer resíduo que eventualmente apurar-se, seja de no máximo 20%;
- j) que é ilegal a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

Às fls. 367, o despacho da DRF em Brasília - DF, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

 É o relatório. 

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe apreciar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente. Alega a contribuinte que é nula a ação fiscal em razão do auto de infração ter sido lavrado fora de seu estabelecimento. Cabe esclarecer que, no processo administrativo fiscal, a nulidade há de ser entendida segundo os termos postos pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com a ressalva do artigo 60. Vale dizer, em princípio ela ocorre somente em relação aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou, não obstante seja ela competente, com preterição do direito de defesa. Por outro lado, incorreções diferentes daqueles pressupostos nem sempre ensejam nulidade a par de inviabilizar o ato, podendo ser sanadas se resultar prejuízo ao contribuinte, a menos que esta tenha dado causa ou que elas não influam na decisão.

Na espécie de que se cuida, considero desnecessário o saneamento dos autos no sentido de se impor a lavratura do auto de infração (confeção, acabamento) no estabelecimento do contribuinte para conferir-lhe validade jurídica, como ato administrativo que é, mesmo porque a empresa autuada interpôs suas razões de defesa tempestivamente, demonstrando pleno conhecimento dos fatos alegados na peça básica, restando descaracterizado qualquer possibilidade de cerceamento de defesa. Além disso, recorreu da decisão "a quo" em alentadas razões, mais uma vez dando mostras de pleno conhecimento da questão.

Convém, ainda, salientar, que, exatamente por ter sido impresso por sistema de processamento eletrônico de dados, o auto de infração não poderia ter sido confeccionado no âmbito da empresa fiscalizada, porque não dispõe, nem é obrigada a dispor, dos equipamentos adequados e dos programas (software) necessários à confecção dos autos, incluindo-se a realização dos cálculos do crédito tributário.

Visto, pois, que a contribuinte não foi prejudicada em sua defesa, conforme dão conta os autos, mormente considerando-se que o auto de infração apresenta todos os elementos necessários a sua formação, quais sejam: (i) a forma, segundo os requisitos intrínsecos ditados pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72; (ii) a finalidade, que se manifesta exclusivamente ao fim público; (iii) o motivo, caracterizado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do sujeito passivo, sendo a descrição dos fatos; e, por fim, (iv) o objeto, que consiste em certificar uma situação jurídica, tais sejam a infração e os fatos para a qual concorreram.

Assim sendo, o ato atingiu plenamente sua finalidade, razão pela qual não há como invalidá-lo com a declaração de nulidade.

Tampouco existe qualquer possibilidade de anulação do auto de infração pelo simples fato de existir nos autos algumas folhas com espaços em branco, pois tal situação não causou qualquer prejuízo à recorrente, tampouco ao andamento e solução do presente processo.

Com relação à terceira preliminar de nulidade do lançamento apresentada pela recorrente, pelo fato de que o auto de infração foi lavrado por agente que não provou o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), também não cabe razão à mesma.

Senão vejamos. Alega a recorrente que o exercício dessas atividades privativas dos contadores, por pessoas não habilitadas legalmente junto ao CRC, viola

o princípio da reserva legal e atenta contra a legislação federal que regulamenta a profissão (artigos 25, do Decreto-lei nº 9.295/46, art. 163, § 5º, da Lei nº 6.404/76) e, como consequência da incapacidade jurídica do agente, seu trabalho resta sem validade jurídica.

Cabe citar aqui o artigo 142 do Código Tributário Nacional, e os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

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

.....
Art. 59 - São nulos

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O ato praticado pela autoridade fiscal no presente processo se revestiu de todas as formalidades para sua validação, senão vejamos:

- 1) verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação - arbitramento do lucro pela razões já identificadas;
- 2) determinação da matéria tributária - o cálculo do lucro arbitrado, com base na receita bruta conhecida, conforme indicado às fls. 64;
- 3) determinação do montante devido - demonstrativo de fls. 71/89;
- 4) identificação do sujeito passivo - qualificação da empresa às fls. 69;
- 5) proposição da penalidade aplicável cabível - como o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo (art. 7º, § 1º do Decreto nº 70.235/72), foi aplicada a multa de lançamento de ofício, demonstrativo de fls. 87/88.

O auto de infração foi lavrado por servidor com atributos legais para tal fim sendo certo que a empresa não teve o seu direito cerceado, pois teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, perfeitamente fundamentada, nos dispositivos legais que a regem, assim como gozou do prazo de 30 (trinta) dias, da data da ciência da exigência tributária, para apresentar a impugnação em apreço, conforme preceitua o art. 15 do retromencionado Decreto.

Além disso, não deve ser confundida a atividade exercida pelo auditor contábil com a do auditor fiscal, pois, apesar de utilizarem técnicas semelhantes no exercício de suas profissões, os procedimentos, objetivos e normas seguidas são distintas, senão vejamos: (i) para o exercício da profissão do primeiro, é necessária a formação no curso superior de Ciências Contábeis, enquanto que para o segundo, é exigida formação em nível superior em qualquer ciência; (ii) por se tratar de um cargo público, cujo objetivo principal é verificar o cumprimento das obrigações fiscais de

todos os contribuintes, não se limita somente àqueles que possuem escrituração contábil; (iii) além disso, para tomar posse no cargo, deve ser aprovado em concurso público, e ainda, participar de treinamento específico que depende de aprovação antes de ser nomeado para o cargo.

A competência para constituir o crédito tributário pelo lançamento, privativa da autoridade administrativa, é parte das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, conforme previsto no art. 911 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, cuja matriz legal é o art. 7º da Lei nº 2.354/1954, combinado com o Decreto-lei nº 2.225/1985, e MP nº 1.915/1999.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração por falta de competência à autoridade autuante.

DECADÊNCIA

Com relação à contagem do prazo decadencial da contribuição social sobre o lucro líquido, não obstante a posição de muitos de que não caberia a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no caso em espécie, ousa dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Com efeito, para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestado a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra

Processo nº. : 10166.017036/2001-82
Acórdão nº : 107-07.331

contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

"(...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF."

"Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos

demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º."

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

"(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

*b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**; (...)"* (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o



qual dita que se operará a decadência em cinco anos "(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)".

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

"A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....
Para chegar a uma "interpretação concreta", Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)." ("A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli", in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração



Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **“nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”** (art. 2º, par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que *“o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica”*. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Outro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de

Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

"Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

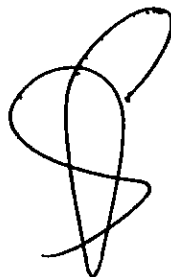
É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal."

(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivado de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplicá-los.



Ante o exposto, tendo em vista que a ciência do auto de infração, por parte da contribuinte deu-se em 18/12/2001, é de se reconhecer a decadência do lançamento recorrido em relação ao período-base de 31/10/1996, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional a o caso concreto, afastando a cobrança da contribuição nesses períodos, mantendo-o, porém, no que se refere aos demais.

MÉRITO

Quanto ao mérito, após a exclusão da parcela relativa ao período-base de outubro de 1996, tendo em vista a ocorrência do instituto da decadência, e considerando, ainda, que a decisão de primeira instância havia excluído as parcelas relativas aos períodos de abril/96 e do 1º trimestre de 2000, remanesce o seguinte crédito tributário:

Período de apuração	Valor declarado	Valor apurado	Valor lançado	Valor mantido
1º trim/98	3.391,74	3.468,82	77,08	77,08
3º trim/98	9.390,16	10.225,25	835,09	835,09
4º trim/98	15.015,79	15.116,60	100,81	100,81
1º trim/99	2.251,85	3.506,58	1.338,93	1.254,73
3º trim/99	4.439,03	4.652,32	213,29	213,29
4º trim/99	5.128,48	5.676,42	547,94	547,94
3º trim/00	12.012,82	12.183,71	170,89	170,89
4º trim/00	12.644,72	13.248,73	604,01	604,01

Trata-se, como visto, de lançamento levado a efeito em razão da constatação de diferenças entre o montante das receitas de vendas e serviços escrituradas nos livros Diário e Razão, tendo em vista que a empresa não apurou corretamente a base de cálculo da contribuição social nos períodos em questão, ou

seja, a fiscalização refez o valor tributável, tendo ainda incluído, na base de cálculo da contribuição, as receita financeiras auferidas.

Os valores apurados pela fiscalização a título de contribuição social, foram comparados com os declarados na DCTF/DIPJ, tendo-se detectado as diferenças a recolher, conforme demonstrativo acima, as quais foram objeto de lançamento de ofício.

Em seu recurso, a recorrente nada de novo trouxe aos autos que pudesse reverter o lançamento em questão, assim sendo, deve ser mantida a decisão de primeira instância.

Com respeito à pretensa compensação do valor devido no presente auto de infração, com créditos de recolhimentos indevidos realizados em períodos anteriores, deve ser consignado que tal pleito deve ser efetivado junto à Delegacia da Receita Federal de sua jurisdição, e não ao Conselho de Contribuintes, por não se tratar, neste caso, de órgão competente para tanto.

JUROS DE MORA

Sobre a cobrança de juros com base na taxa Selic, o artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."
(grifei)

Os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois este estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, registre-se que esta se encontra prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: *"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

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

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"



Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

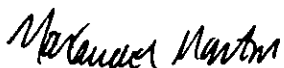
Assim, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, acolher a preliminar de decadência em relação ao período-base de outubro/96 cancelando, conseqüentemente, o crédito tributário a ele correspondente e, quanto ao mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003.


NATANAEL MARTINS

