

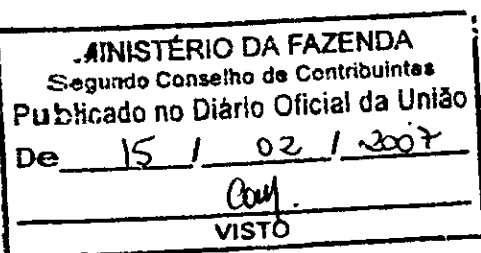


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

Recorrente : UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF



PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. COMPETÊNCIA. AUDITOR-FISCAL. REGISTRO NO CRC.

A competência do auditor-fiscal para fiscalizar tributos federais provém da lei e do concurso público que antecedeu sua nomeação e não de registro no CRC.

NULIDADES. FALTA DE REQUISITOS FORMAIS.

Cumpridas as exigências formais previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, rejeita-se a alegação de nulidade.

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos administrativos de julgamento não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de inconstitucionalidade.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de decadência para lançamento do PIS, contados, na hipótese de haver pagamento antecipado, da data do fato gerador da obrigação.

PIS. COMPENSAÇÃO.

Os indébitos apurados de ofício pelo Fisco no curso de procedimento fiscal devem ser considerados no momento da lavratura do auto de infração para abater os débitos do contribuinte, a teor do art. 165, I, do CTN.

MULTA.

Não tendo sido declarados à repartição, os valores apurados pelo Fisco sofrem a incidência da multa de ofício.

Recurso provido em parte.

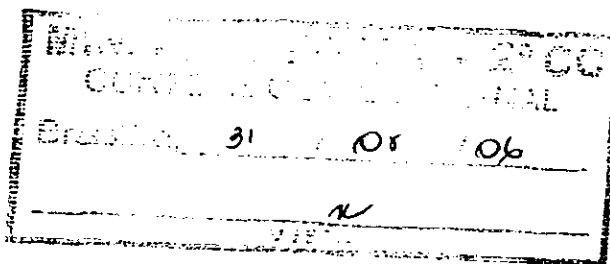
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) por maioria de votos: a.1) para reconhecer a decadência dos períodos anteriores a 18/12/1996. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Adriana Gomes Rêgo Galvão e José Antonio Francisco. Designada a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques para redigir o voto vencedor nesta parte; e a.2) para aceitar a compensação dos indébitos apurados pela Fiscalização com débitos apurados no período fiscalizado. Vencidos os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



2º CC-MF
Fl. _____

Conselheiros Adriana Gomes Rêgo Galvão e José Antonio Francisco; e b) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à multa de ofício e aos juros de mora.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente e Relatora-Designada

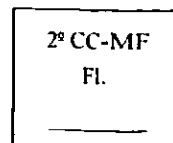
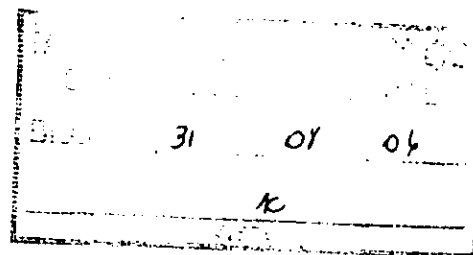
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso e Gustavo Vieira de Melo Monteiro.
Ausente o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

JP



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



Recorrente : UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 18/12/2001 para exigir o crédito tributário de R\$ 33.008,64, relativo ao PIS, multa de ofício e juros de mora, nos períodos de apuração de janeiro, fevereiro, abril e outubro de 1996; maio de 1997 a dezembro de 1998; fevereiro a abril de 1999; junho a dezembro de 1999; junho, julho e dezembro de 2000, em razão da falta de recolhimento da contribuição.

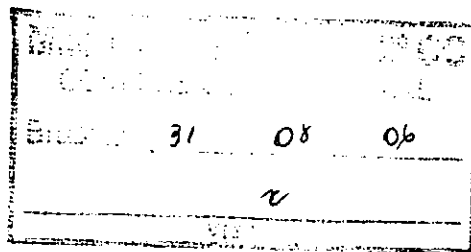
A 2ª Turma da DRJ em Brasília- DF manteve parcialmente o auto de infração por meio do Acórdão nº 2.845, de 11/09/2002 (fls. 280/295). O julgado tem o seguinte teor: a) foram rejeitadas as preliminares de nulidade; b) o prazo de decadência para lançar o PIS é de 10 anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91; c) a competência do auditor-fiscal para lançar tributos federais independe do fato de ter formação contábil; d) nos meses de janeiro e fevereiro de 1996 o recolhimento do PIS deve ser feito com base na LC nº 7/70 porque o art. 15 da MP nº 1.212/95 foi declarado inconstitucional; e) devem ser excluídos do auto de infração os valores declarados em DIRPJ e DIPJ, por força do disposto no art. 5º do DL nº 2.124/84; e f) não cabe à autoridade administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis; g) o art. 6º da LC nº 7/70 foi derogado por leis supervenientes que alteraram o prazo de recolhimento do PIS. A DRJ exonerou R\$ 12.570,19 devidos a título de contribuição, mais os consectários do lançamento de ofício correspondentes.

Regularmente notificada do Acórdão em 14/10/2002 a empresa interpôs recurso voluntário de fls. 299/326 em 13/11/2002, instruído com os documentos de fls. 327/332, onde consta arrolamento de bens. Alegou em preliminar que: 1) o fiscal cometeu o delito de exercício ilegal da profissão de contador e a decisão recorrida foi contraditória ao analisar a questão da necessidade da formação contábil do auditor-fiscal; 2) a decadência é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN; e 3) houve violação dos arts. 2º, 10, 22 e 59, do Decreto nº 70.235/72. No mérito, alegou que: 1) o valor de R\$ 1.185,21, mantido pela DRJ, é improcedente porque, além da existência de erros materiais cometidos pela Fiscalização, efetuou compensação com recolhimentos a maior; 2) a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic é ilegal e inconstitucional; e 3) a multa de 75% tem caráter expropriatório e confiscatório. Requereu ao final, a reforma da decisão recorrida e o cancelamento do auto de infração.

Por meio da Resolução nº 201-00.384, de 03/12/2003, esta Câmara baixou o processo em diligência para as providências elencadas à fl. 339.

O resultado da diligência e a manifestação da contribuinte estão no volume II do processo.

É o relatório.



Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO CARLOS ATULIM
(VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA)

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Insurgiu-se a recorrente contra o fato de o auditor-fiscal não ter inscrição no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), o que, em sua visão, a impossibilitaria de efetuar perícia contábil. Há que se distinguir a perícia contábil, atividade exercida por contabilistas, da auditoria-fiscal, atividade exercida por auditores-fiscais. Da consulta à obra *Dicionário de Contabilidade*, de A. Lopes de Sá e Ana M. Lopes de Sá (7ª ed. rev. e ampl., São Paulo, Atlas, 1983), vemos que o verbete "perícia contábil" possui os significados de "*verificação de registros contábeis; análise para verificar a exatidão de fatos registrados; processo usado na técnica da Contabilidade para obter dados pela verificação de registros realizados*" (p. 319). No verbete "perícia fiscal" encontramos: "*exame de escrita efetuado por agentes fiscais nos livros do contribuinte, para verificar a exatidão do pagamento de tributos. O fisco costuma realizar seu trabalho mediante Programas de Fiscalização*" (p. 320). No mesmo dicionário (p. 32) encontramos que auditoria tem o mesmo significado que perícia, tendo sido mais usada nos últimos tempos por se tratar de palavra com origem na língua inglesa (*auditing*), língua essa que vem predominando na seara administrativa e contábil.

Assim, quando um contador, que inegavelmente deve ser registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), faz uma auditoria, seu escopo é bem diferente do abrangido pelo agente do Fisco, ao fazer uma auditoria-fiscal. Aquele verifica as operações e os lançamentos usualmente com a finalidade de emitir um parecer técnico de auditoria, atestando que as demonstrações financeiras da empresa correspondem à realidade dos fatos e obedecem aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. O pano de fundo é a lei comercial. Destinatários são os acionistas e o mercado acionário em geral. O Estado não verifica direta e regularmente a competência e a integridade dos profissionais que exercem tal atividade. Isso toca aos CRC.

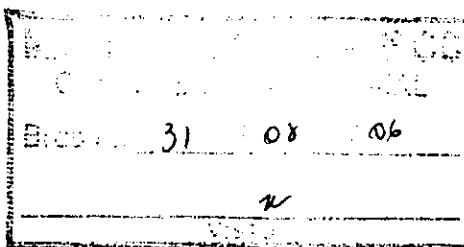
Já o auditor-fiscal, como agente do Estado, verifica operações contábeis tão-somente com o objetivo de certificar-se do fiel cumprimento das obrigações tributárias. O pano de fundo predominante é a lei fiscal. O conhecimento contábil é meramente instrumental. Seu trabalho não servirá para dar qualquer informação à sociedade, mas para cobrar tributos que eventualmente não tenham sido pagos. Quem verifica sua competência e integridade, por meio da Administração Direta, é o próprio Estado, maior interessado em que sua atividade seja exercida da forma mais eficiente possível. Quem define suas atribuições é a lei federal, que não condiciona, em momento algum, que ele seja registrado em qualquer órgão. Sequer se lhe exige a formação em Contabilidade.

Assim, para verificar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, o AFRF se serve dos documentos e da contabilidade da empresa. Isso não significa, em hipótese alguma, que o AFRF esteja desempenhando funções reservadas legalmente aos contadores



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



2º CC-MF
Fl.

habilitados, tais como confecção e assinatura de demonstrativos contábeis, mas apenas servindo-se do trabalho produzido pelos contadores para sua fiscalização.

Tal entendimento já está pacificado, tanto na área judicial quanto na área administrativa, como demonstram os julgados abaixo:

"Tributário. Embargos à execução fiscal. Conselho Regional de Contabilidade CRC. Registro de funcionário público. inscrição.

I - Prova documental suficiente para ilidir a presunção legal de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita.

II - Não é obrigatório o registro de funcionário público no órgão fiscalizador, em vista da atividade básica do Estado não afrontar o art. 1º da Lei 6.839/80.

II - Remessa oficial e apelação cível improvidas." (Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Terceira Turma, Apelação Cível e Remessa oficial, Processo nº 97.03.001665-0/MS, Relatora Juíza Cecília Hamati, Decisão (unânime) de 28/04/1999, Diário da Justiça de 21/07/1999, p. 56)

"Administrativo. Registro junto a Conselho profissional. Não exigência. Funcionário público municipal. Auditor de tributos municipais. Conselho Regional de Contabilidade. Contador. Atribuições diferentes. Qualquer curso de nível superior.

- Os auditores de tributos municipais não são necessariamente graduados em Ciências Contábeis, nem exercem o ofício de contabilistas/contadores, não sujeitando-se, portanto, à exigência do registro junto ao CRC para exercerem suas funções de fiscalização.

- Remessa oficial e apelo improvidos." (Tribunal Regional Federal da Quinta Região, Primeira Turma, Apelação em Mandado de Segurança nº 59.405, Processo nº 97.05.13063-9/CE, Relator Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho, Decisão (unânime) de 05/10/2000, Diário da Justiça de 19/12/2001, p. 40)

"NULIDADE - INSCRIÇÃO NO CRC - O exercício da função de AFTN não está condicionado à habilitação prévia em Ciências Contábeis, nem à inscrição nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

(...)" (Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, Acórdão nº 107-04.914, Recurso Voluntário nº 115.897, Processo nº 13964.000204/96-74, Relator Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães, Recorrente Vesul S/A Veículos, Recorrida DRJ em Florianópolis - SC, Sessão de 15/04/1998)

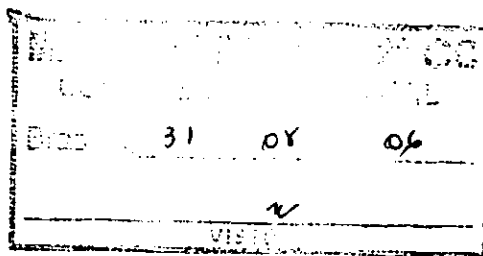
"AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE - AFTN - DESNECESSÁRIA FORMAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, BEM COMO INSCRIÇÃO NO CRC - A autoridade legalmente habilitada para proceder a fiscalização e lançamento de impostos e contribuições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional (art. 1º, inciso II do Decreto nº 90.928 de 1985), sendo que a lei não condiciona o exercício da função de AFTN à habilitação prévia em Ciências Contábeis, nem à inscrição no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

(...)" (Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Acórdão nº 104-17.775, Recurso Voluntário nº 120.591, Processo nº 10783.009204/95-80, Relatora Conselheira Elizabeth Carreiro Varão, Recorrente Clear - Comissária de Serviços Aduaneiros Ltda., Recorrida: DRJ no Rio de Janeiro - RJ, Sessão de 05/12/2000)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



2ª CC-MF
Fl.

Pelo exposto, conclui-se que o Auditor-Fiscal da Receita Federal carece de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade para exercer suas funções, e tendo este se limitado às atividades que lhe foram atribuídas por lei, é descabido falar-se em exercício ilegal de profissão, ofensa à lei ou à Constituição Federal.

Quanto à nulidade por cerceamento de defesa decorrente do preparo processual, invoco o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para abster-me de reproduzir neste voto os mesmos argumentos lançados no voto condutor do Acórdão recorrido, os quais leio em sessão e submeto à votação do Colegiado.

No tocante à decadência, há que se reconhecer, de início, as inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais que hoje cercam a espinhosa matéria da decadência no âmbito do Direito Tributário. Com efeito, poucos são os institutos jurídicos a merecer, neste ramo do direito, tão grandes dissensões. Justificável é, portanto, e até mesmo previsível, o quadro que hoje se tem: teses de variada ordem, suscitadas, não raramente, a partir de diferenciados ângulos de visualização, conduzem a diferenciadas soluções, transferindo ao sistema uma aparente incongruência exegetica.

Tratando-se de contribuição sujeita a lançamento por homologação, o prazo para extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito é definido pelo CTN, art. 150, § 4º, que, via de regra, o fixa em 5 anos, *verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será 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." (Grifou-se)

Como se vê, o próprio CTN - que foi recepcionado como lei complementar pela CF/1988 -, ao fixar o prazo decadencial de cinco anos para as exações submetidas a lançamento por homologação, expressamente ressalva aqueles casos em que o legislador ordinário entender de adotar prazos diferenciados. Assim, havendo prazo específico definido em lei ordinária, vale este, em não existindo, vale a regra geral do CTN.

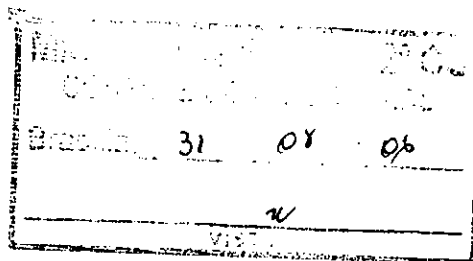
Posteriormente, em consonância com as determinações da Constituição Federal de 1988 acerca da Seguridade Social, foi editada a Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, dispondo sobre sua organização e estabelecendo, quanto ao prazo de decadência de suas contribuições, que:

"Art. 45. O direito de a 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;

II - (...)."

Em relação ao assunto, o ilustre Conselheiro José Roberto Vieira, da Primeira Câmara deste Segundo Conselho, tem apresentado robusta declaração de voto, da qual transcrevo o seguinte:



Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

"(...)

Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar '... de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'¹. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: '... normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar... Pode o legislador complementar ... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial'². Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: '... a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar' (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴); '... tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ...' (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁵); '... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ...' (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES⁶). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA⁷ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁸.

(...)

relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: 'Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais'⁹.

Enfim, todas as normas que dizem com os prazos decadenciais, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, constantes do CTN, ostentam o 'status' de lei ordinária. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais

¹ Curso ..., op. cit., p. 754-755.

² Curso ..., op. cit., p. 208-209.

³ Normas ..., op. cit., p. 105 e 107.

⁴ Curso ..., op. cit., p. 767.

⁵ Normas ..., op. cit., p. 111.

⁶ COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento - LC nº 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

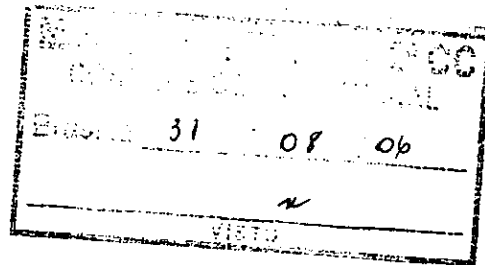
⁷ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

⁸ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

⁹ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.



Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



normas, ao prefaciar livro sobre o tema: 'As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União' ¹⁰.

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode certamente alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: 'lex posterior derogat legi priori' (MARIA HELENA DINIZ ¹¹.

Eis que em relação à caducidade nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social, incluindo o PIS, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, posterior, prevalece sobre o artigo 150, § 4º e 173 do CTN, anterior, alterando-lhes o lapso temporal (de cinco para dez anos) e o termo inicial (da data do fato jurídico tributário - lançamento por homologação - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - lançamento de ofício - para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: 'O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos' (WAGNER BALERA ¹²); '... no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8212/91, de 10 anos' (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES ¹³); 'Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo' (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES ¹⁴); '... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias' são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46, da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade' (ROQUE ANTONIO CARRAZZA ¹⁵)."

À luz destas lúcidas considerações conclui-se que não merece nenhum reparo a decisão recorrida no que se refere à decadência.

Relativamente ao mérito, o relatório da diligência esclareceu o seguinte: 1) que os pagamentos que a contribuinte efetuou foram baseados nos valores declarados em DCTF e não nas DIPJ/DIRPJ; 2) tudo que a contribuinte declarou em DCTF foi quitado e, portanto, nenhum

¹⁰ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, **Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

¹¹ **Conflito de Normas**, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

¹² Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

¹³ Normas ..., p. 111.

¹⁴ COFINS ..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

¹⁵ Curso ..., *op. cit.*, p. 767.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Brasília	31	08	06
VISTO			

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

débito foi encaminhado para a PFN; e 3) os valores informados a maior nas DIPJ/DIRPJ, em relação aos declarados nas DCTF, não foram pagos e nem encaminhados à PFN para cobrança executiva. Como a DRJ em Brasília - DF já excluiu do auto de infração os valores declarados nas DIRPJ, somente restaram no auto de infração os valores lançados a título de diferenças entre os valores apurados e os pagos pela empresa.

No que tange a estas diferenças, a recorrente alegou que decorreram de compensação com os valores recolhidos nos meses em que houve indébito. Posteriormente, na manifestação apresentada após a diligência, alegou que o próprio fiscal atestou a existência de recolhimentos a maior em alguns meses, mas não os considerou no lançamento.

A compensação alegada é fato modificativo da pretensão fazendária e, segundo o que dispõem o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72; o art. 36 da Lei nº 9.784/99; e o art. 333, II, do CPC, deveria ter vindo acompanhada da prova de ter sido efetuada, o que não aconteceu.

De fato, não existe nem nas DCTF - e em nenhum lugar do processo - documento que comprove que a contribuinte efetuou a compensação alegada. Não tendo se desincumbido do ônus da prova, não pode a Câmara levar em consideração esta alegação, pois alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Contudo, relativamente aos períodos em que houve recolhimento a maior, entendo que a Fiscalização pode e deve imputar o indébito para abater os valores que eventualmente forem lançados de ofício, pois o art. 165 do CTN não condiciona a devolução do indébito a pedido prévio do contribuinte.

Portanto, à luz deste dispositivo legal, a Fiscalização poderia ter efetuado a imputação do que foi pago a mais em determinado período de apuração, para abater o imposto relativo a período de apuração em que houve falta de recolhimento, respeitadas a ordem de preferência e a prescrição que se encontram previstas nos arts. 163 e 168, I, do CTN, respectivamente.

Ao contrário do que apregoam alguns, o art. 14 da IN SRF nº 21/97 não veda este procedimento, porque a proibição nele contida dirige-se ao contribuinte e não à Fiscalização.

Com efeito, assim dispõe o referido ato administrativo:

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, (...), poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento." (grifei)

Como se pode constatar, o dispositivo autoriza o contribuinte a efetuar por conta própria, ou seja, independentemente de requerimento, a compensação entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional, desde que os créditos não tenham sido apurados em procedimento de ofício. A *contrario sensu*, se os créditos tiverem sido apurados em procedimento de ofício, o contribuinte só poderá compensá-los mediante requerimento à repartição, ainda que a compensação pleiteada refira-se a tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

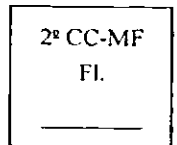
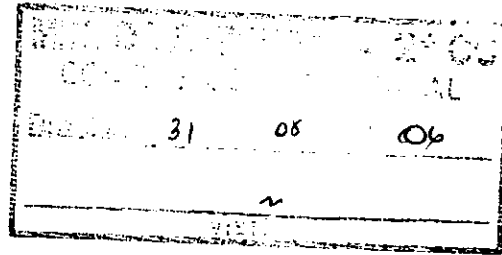
fm

f



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



Portanto, restou demonstrado que os créditos apurados em procedimento de ofício pelo Fisco podem ser considerados no auto de infração para abatimento dos débitos do contribuinte e que a IN SRF nº 23/97 não proíbe este procedimento.

No caso deste processo os demonstrativos elaborados durante a diligência (fls. 361/366) revelam sob a coluna "Dif. Apur. (a)" que houve pagamento a maior em vários períodos de apuração. No rodapé da planilha o Fisco indicou que os valores consignados sob a coluna "Dif. Apur. (a)" referem-se à diferença entre o valor apurado pela Fiscalização e o declarado em DCTF. Logo, devem ser imputados no auto de infração os valores grafados com sinal negativo, pois significam a existência de indébito.

Entretanto, deve ser ressaltado que, tendo sido o auto de infração lavrado em 18/12/2001, estavam prescritos, naquela data, os pagamentos efetuados em montante maior do que o devido em março, maio, junho, julho, agosto e novembro de 1996, a teor do art. 168, I, do CTN. Portanto, como os indébitos resultantes destes pagamentos não poderiam ter sido considerados pelo fiscal no momento da lavratura do auto de infração, também não podem ser considerados agora para o mesmo fim.

A recorrente também alegou a existência de diversos erros materiais em vários períodos de apuração, os quais passo a analisar casuisticamente.

JANEIRO E FEVEREIRO DE 1996

A recorrente entende que deve ser aplicada a alíquota de 0,65% prevista na MP nº 1.212/95.

Como bem apontou a decisão recorrida, o art. 15 da MP nº 1.212/95 foi declarado inconstitucional e não produziu efeito, razão pela qual aplica-se nestes dois períodos de apuração a alíquota de 0,75% da LC nº 7/70.

ABRIL DE 1996

A alegação da recorrente é improcedente porque as diferenças levantadas nos demonstrativos preparados pelo Fisco foram apuradas em relação às DCTF e não em relação às DIPJ ou DIRPJ.

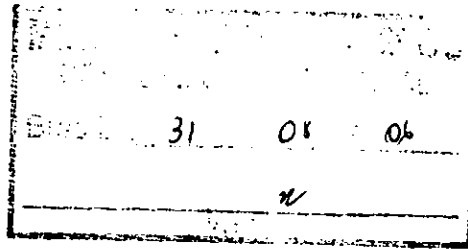
OUTUBRO DE 1996

A alegação da recorrente é improcedente porque diferenças levantadas nos demonstrativos preparados pelo Fisco foram apuradas em relação às DCTF e não em relação às DIPJ ou DIRPJ.

Quanto à base de cálculo, o valor apurado pela Fiscalização foi de R\$ 329.586,16. Caberia à recorrente alegar e provar onde está o erro cometido pelo fiscal, pois o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, exige impugnação específica, com a indicação precisa dos pontos de discordância. A mera alegação de que a base de cálculo declarada é diferente daquela apurada de ofício pela Fiscalização não pode ser acolhida, mesmo porque veio desacompanhada de documentos que comprovem a correção do valor alegado pela defesa.



Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217



SETEMBRO DE 1997

A alegação da recorrente é improcedente porque as diferenças levantadas nos demonstrativos preparados pelo Fisco foram apuradas em relação às DCTF e não em relação às DIPJ ou DIRPJ.

Quanto à base de cálculo, o valor apurado pela Fiscalização foi de R\$ 241.500,66. Caberia à recorrente provar onde está o erro cometido pelo fiscal e de onde retirou o valor de R\$ 177.732,30, pois o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, exige impugnação específica, com a indicação precisa dos pontos de discordância.

JANEIRO A DEZEMBRO DE 1999

A alegação da recorrente não pode ser considerada, pois a compensação alegada constitui-se em fato modificativo da pretensão fazendária, cujo ônus da prova cabe à defesa.

Não existe nenhum documento no processo que comprove que a recorrente fez a compensação alegada.

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2000

As alegações da recorrente são improcedentes.

Realmente, no demonstrativo de fls. 127 não foi registrada nenhuma diferença em dezembro de 2000. Entretanto, no demonstrativo de composição da base de cálculo (fl. 131) se pode verificar que a receita de vendas apurada foi de R\$ 63.900,86 e que a receita de serviços foi de R\$ 467.984,13. O valor lançado relativo a este mês foi de R\$ 415,35, que é o resultado da aplicação da alíquota de 0,65% sobre a receita de vendas. Ou seja, o fiscal equivocou-se, pois esqueceu de adicionar a receita de serviços à base de cálculo. Como este erro beneficiou o sujeito passivo, não há o que excluir do auto de infração.

Quanto ao mês de junho, o erro do Fisco mais uma vez beneficiou a contribuinte, pois o valor lançado foi de R\$ 0,26, enquanto que o apurado foi de R\$ 2,19.

Quanto ao mês de julho, o valor de R\$ 105,85 confere com o que consta do demonstrativo de fl. 27, não existindo exclusão a fazer.

A recorrente não provou que os valores foram extintos por compensação.

Relativamente à multa de ofício, perdeu objeto a alegação de que está incidindo sobre períodos em que houve mera inadimplência, pois a decisão de primeira instância já excluiu do auto de infração a parcela declarada em DIRPJ, referindo-se o crédito tributário remanescente apenas à diferença entre o apurado e o declarado em DCTF.

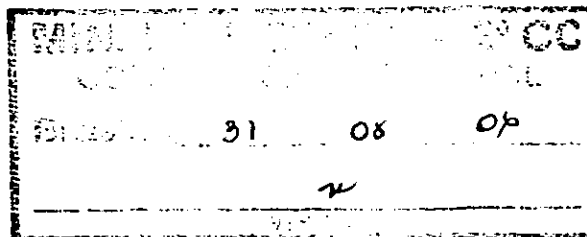
Com relação à parcela do débito não declarada, existe subsunção ao previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual deve ser mantida a multa de ofício.

Quanto às demais alegações relativas à multa e à taxa Selic, os argumentos trazidos no recurso escapam à esfera de competência do julgador administrativo.

É cediço que as leis regularmente incorporadas ao sistema jurídico pátrio gozam de uma presunção de constitucionalidade que só pode ser afastada após a incidência do mecanismo constitucional de controle de constitucionalidade.

mu

J



Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

A exigência do principal, da multa de ofício e dos juros de mora, encontra-se prevista nos diplomas legais especificados no enquadramento legal do auto de infração. Logo, existindo fundamento legal para a incidência, não cabe aos órgãos de julgamento administrativo negarem vigência à lei ordinária com base na mera alegação de violação da Constituição Federal ou do CTN, pois as duas hipóteses implicam juízo de inconstitucionalidade, que é privativo do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

De fato, não existe lei ilegal. O que existe é lei inconstitucional. Tecnicamente falando, quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar, o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia contida e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo insigne José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer, seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição Federal concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que, no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ, conforme se observa na seguinte ementa:

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL - CTN - CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido." (Acórdão unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental nº 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - DJU de 09/02/98)

Portanto, não merece nenhum reparo o Acórdão recorrido quando declinou da competência para analisar as diversas arguições de inconstitucionalidade postas na impugnação e decidiu pela manutenção da exigência dos consectários na forma posta no auto de infração.

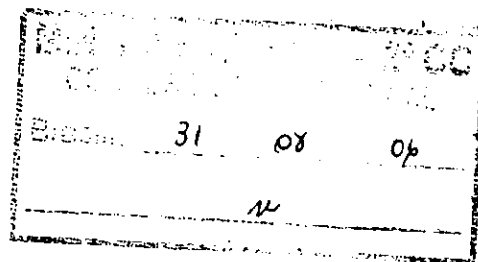
Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para:

a) reconhecer o direito de serem imputados os indébitos indicados com sinal negativo sob a coluna "Dif. Apur. (a)", nos demonstrativos de fls. 361/366, a partir do mês de dezembro de 1996 (inclusive);

b) declarar prescritos os indébitos relativos aos pagamentos efetuados nos meses de março, maio, junho, julho, agosto e novembro de 1996, a teor do art. 168, I, do CTN; e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



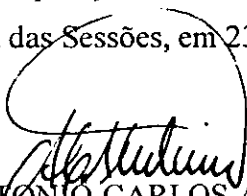
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

c) manter os consectários do lançamento de ofício sobre o crédito tributário que eventualmente remanescer após a imputação dos indébitos.

Fica ressalvado o direito de o Fisco exigir o crédito tributário que eventualmente remanescer após a imputação a ser efetuada nos moldes acima determinados.

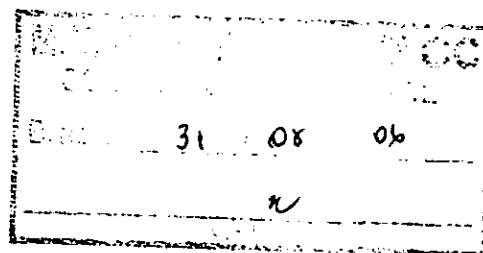
Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10166.017037/2001-27
Recurso nº : 122.658
Acórdão nº : 201-78.217

VOTO DA CONSELHEIRA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
(DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA)

A recorrente alegou a decadência em relação aos períodos anteriores a 18 de dezembro de 1996.

A respeito do assunto, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 10 de maio de 2004, decidiu que se aplicam ao PIS os prazos de decadência previstos no Código Tributário Nacional, conforme demonstra a ementa do Acórdão CSRF/02-01.675, abaixo reproduzida:

"PIS – DECADÊNCIA. Aplica-se ao PIS, por sua natureza tributária, os prazos decadenciais estatuidos nos artigos 173 e 150, § 4º, do CTN."

No mesmo sentido foram exarados os Acórdãos CSRF/02-01.680, 02-01.647 e 02-01.760.

Dessa forma, tendo decidido a Câmara Superior Recursos Fiscais pela não aplicação ao PIS da disposição do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, e pela aplicação das disposições do CTN, resta saber qual dos dispositivos mencionados aplica-se ao presente caso.

Nos termos da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, somente na hipótese de haver pagamento antecipado. Caso não haja pagamento, desloca-se a regra de contagem do prazo para o art. 173.

A decadência, *in casu* ocorreu em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos anteriores a 18 de dezembro de 1996, tendo decaído o direito da Fazenda em relação a tal período.

Assim, no tocante à decadência, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a sua ocorrência em relação aos períodos anteriores a 18 de dezembro de 1996.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES