



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10166.017038/2001-71
Recurso nº 122.662 Voluntário
Matéria Cofins
Acórdão nº 201-78.218
Sessão de 23 de fevereiro de 2005
Recorrente UNIMIX TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida DRJ em Brasília - DF

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

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

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.

COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda exercer o direito de fiscalizar e
constituir, pelo lançamento, a Contribuição para o
Financiamento da Seguridade Social - Cofins é o fixado no art.
45 da Lei nº 8.212/91, à qual não compete ao julgador
administrativo negar vigência.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
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, à teor do art. 165, I, do CTN.

[Assinatura]

[Assinatura]

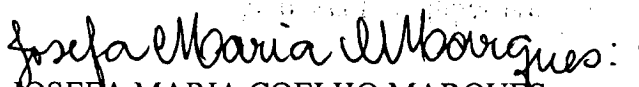
MULTAS.

Não tendo sido declarados à repartição os valores mantidos pelo Acórdão de primeira instância, devem incidir sobre eles a multa do procedimento de ofício.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; 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. Vencido os Conselheiros Adriana Gomes Rego Galvão e José Antonio Francisco; e b) por unanimidade de votos, negu-se provimento quanto à multa de ofício e aos juros de mora.


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, justificadamente, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 18/12/2001 para exigir o crédito tributário de R\$ 104.494,73, relativo à Cofins, multa de ofício e juros de mora, nos períodos de apuração de 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.

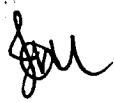
A 2ª Turma da DRJ em Brasília - DF manteve parcialmente o auto de infração por meio do Acórdão nº 2.844, de 11/09/2002 (fls. 319/330). O julgado tem o seguinte teor: a) foram rejeitadas as preliminares de nulidade; b) o prazo de decadência para lançar a Cofins é de 10 (dez) anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91; c) a competência do auditor-fiscal para lançar tributos federais independe do fato de ter formação contábil; d) não há que se acolher a alegação de compensação porque no auto de infração já foram considerados todos os pagamentos efetuados e o parcelamento solicitado em 29/10/99 por meio do Processo nº 10166.020580/99-35; 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. A DRJ exonerou R\$ 43.050,08 devidos a título de contribuição, mais os consectários do lançamento de ofício correspondentes.

Regularmente notificada do Acórdão em 18/10/2002 a empresa interpôs recurso voluntário de fls. 341/365 em 13/11/2002, instruído com os documentos de fls. 366/371, 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\$ 914,83, mantido pela DRJ, é improcedente porque existiram declaração e recolhimentos a maior que superam o valor mantido, conforme constatou o próprio Fisco em seus demonstrativos; 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 a reforma da decisão recorrida e o cancelamento do auto de infração.

Por meio da Resolução nº 201-00.385, de 03/12/2003, esta Câmara baixou o processo em diligência para as providências elencadas à fl. 378.

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

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator, vencido quanto à decadência

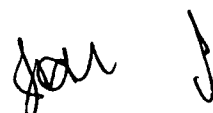
O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

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



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 107-04914, 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)

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 (cinco) 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 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;

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:

"(...)

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

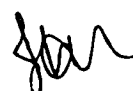
¹ Curso ..., op. cit., p. 754-755.

² Curso ..., op. cit., p. 208-209.

³ Norma ..., op. cit., p. 105 e 107.

⁴ Curso ..., op. cit., p. 767.

⁵ Normas ..., op. cit., p. 111.



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 normas, ao prefaciá-las 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 DINIZ¹¹).

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).



⁶ COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento - LC 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.

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.



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 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 os arts. 16, III, do Decreto nº 70.235/72; 36 da Lei nº 9.784/99; e 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.

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.

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 subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.” (grifei)

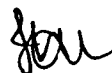
Como se pode constatar, o dispositivo autoriza o contribuinte a efetuar por conta própria, ou seja, independentemente de requerimento, a compensação entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional, desde que os créditos não tenham sido apurados em procedimento de ofício. A *contrario sensu*, 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.

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. 400/406) 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 ressalvado 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.



PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 1996

A alegação de que fez compensação não pode ser considerada por esta Câmara pois a recorrente não se desincumbiu do ônus da prova, conforme ficou assentado alhures.

Além disso, os indébitos verificados até novembro de 1996 já estavam prescritos ao tempo do lançamento, razão pela qual não podem ser considerados.

PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 1998

Os recolhimentos a maior que foram efetuados serão imputados nos meses em que houve falta de recolhimento, conforme ficou assentado alhures.

PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 1999

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.

PERÍODOS DE APURAÇÃO DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2000

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.

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 inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo, da multa e da 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.

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 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:

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);

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

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.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Voto Vencedor

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora-Designada quanto à decadência

Relativamente à decadência, dirijo do ilustre Relator.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado “lançamento por homologação”, deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º, do CTN, estabelece o seguinte:

“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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

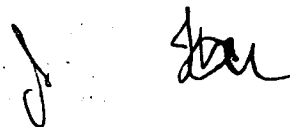
O art. 173 do CTN assim estabelece:

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

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

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

“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;

(...)." (grifei)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social **"apurar e constituir seus créditos"** e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII, do CTN, que **"Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º."** (negritei).

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que **"(...) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (...)"** (negritei). O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da Declaração de Compensação detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII, do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I, do CTN, ou pelo art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária e uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, tendo em vista que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. 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 limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor 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 concebeu uma hierarquia formal e uma

[Assinaturas manuscritas]

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)

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b", ou no art. 103 da CF/88.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, se não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII, do CTN, e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre abril de 1996 e dezembro de 2000 (fls. 04/05) e a ciência do auto de infração por parte da contribuinte ocorreu em 18/12/2001.

No demonstrativo elaborado pela Fiscalização (fls. 151/155), sob a coluna "créditos apurados", pode-se verificar que não houve pagamento antecipado apenas em relação aos meses de maio e junho de 1997, fevereiro e dezembro de 1998 e janeiro, junho, julho, agosto e setembro de 1999. Entretanto, estes períodos de apuração não foram alcançados pela decadência, seja qual for a regra de contagem considerada.

Para os demais períodos de apuração abarcados pelo auto de infração houve o aperfeiçoamento do lançamento por homologação, uma vez que houve declaração e pagamento antecipado, conforme se pode verificar pelo cotejo do demonstrativo citado no parágrafo anterior e a descrição dos fatos de fl. 04. Em relação a estes períodos incide a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 18/12/2001, pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, foram alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até novembro de 1996.

f *Jan*

Em face do exposto, divirjo do Relator na questão da decadência e voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração os fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1996, inclusive, declarando os valores assim excluídos extintos pela decadência na forma do art. 156, VII, do CTN.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES