



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

Processo nº 10280.004911/2004-01
Recurso nº 147.242 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.174 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria AUTOS DE INFRAÇÃO PIS E COFINS
Recorrente CONSTRUTORA KARAJÁS LTDA
Recorrida DRJ-Belém-PA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/05/2004

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.
SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS e da Cofins é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

PIS E COFINS. AUTUAÇÕES E IMPUGNAÇÕES SEPARADAS.
JULGAMENTO CONJUNTO. NECESSIDADE.

Inexiste vício ou ilegalidade no julgamento conjunto de impugnações interpostas em autuações distintas de PIS e Cofins, que conforme a Portaria SRF nº 6.129/95 devem ser objeto de um único processo administrativo quando as exigências têm como base nos mesmos elementos de prova e não são decorrentes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.
ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

A par do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária e por isto pode ser alterada por outra lei desta última espécie normativa, a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. EVASÃO. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA.

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autoriza o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, aplicados em conjunto e nos percentuais fixados na legislação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA Nº 3.

Nos termos da Súmula nº 3/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes, é legítimo o emprego da taxa Selic como juros moratórios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/05/2004

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS e da Cofins é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

PIS E COFINS. AUTUAÇÕES E IMPUGNAÇÕES SEPARADAS. JULGAMENTO CONJUNTO. NECESSIDADE.

Inexiste vício ou ilegalidade no julgamento conjunto de impugnações interpostas em autuações distintas de PIS e Cofins, que conforme a Portaria SRF nº 6.129/95 devem ser objeto de um único processo administrativo quando as exigências têm como base nos mesmos elementos de prova e não são decorrentes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

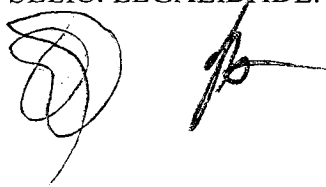
COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

A par do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária e por isto pode ser alterada por outra lei desta última espécie normativa, a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. EVASÃO. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA.

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autoriza o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, aplicados em conjunto e nos percentuais fixados na legislação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA Nº 3.



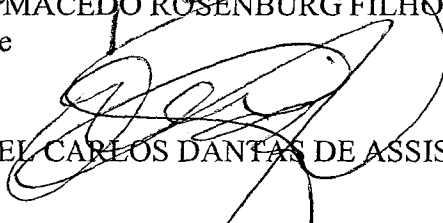
Nos termos da Súmula nº 3/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes, é legítimo o emprego da taxa Selic como juros moratórios.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre 07/1999 e 11/1999, na linha da súmula 08 do STF. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho quanto a decadência em face da inexistência de pagamentos que transportaria a contagem da decadência para os moldes do art. 173 do CTN.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

O processo trata dos Autos de Infração de fls. 91/102 e 219/230, relativos, respectivamente, ao PIS Faturamento e à Cofins, ambos decorrentes, segundo a fiscalização, de valores não declarados e não recolhidos, nos períodos de apuração compreendidos entre 07/1999 a 05/2004. Os valores somam R\$ 88.861,64 e R\$ 428.018,65, com inclusão dos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%.

A ciência dos dois lançamentos ocorreu em 15/12/2004.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

2.O auto de infração teve origem, segundo descrição dos fatos de fls. 220 e 93/94, da constatação de insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins nos períodos de setembro de 1999 a maio de 2004. As receitas mensais e as exclusões da base de cálculo foram obtidas por meio dos livros contábeis. A partir das bases

de cálculo apuradas, subtraiu-se os valores declarados em DCTF e/ou recolhidos.

3. Não concordando com as autuações, o contribuinte apresentou Impugnações, fls. 114/116 e 242/245, em que apresenta os seguintes argumentos, em resumo:

a) Encerrado o prazo limite do MPF o Auditor-Fiscal não concluiu o seu trabalho e nem deu conhecimento de qualquer prorrogação. Desta forma, e segundo o art. 196 do CTN, o lançamento é nulo.

b) O STJ editou a Súmula n. 276 que preceitua que: “ As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”

c) Os acessórios que acompanham a contribuição (juros de mora (Selic) e multa) são incompatíveis. Segundo a jurisprudência, apenas um destes acessórios poderia ser aplicado. A multa de 75% deveria ser diminuída para seu grau mínimo (tendo em vista a inexistência de dolo ou má-fé).

Após juntados os dois processos, em atendimento à Portaria SRF nº 6.129/2005 (fl. 265), a 2ª Turma da DRJ julgou em conjunto os dois Autos de Infração, nos termos do Acórdão de fls. 266/269. Rejeitando as alegações contidas nas Impugnações, considerou os dois lançamentos procedentes.

O Recurso Voluntário, tempestivo, preliminarmente argui a nulidade da decisão recorrida. Considera que a juntada dos dois processos, com julgamento único, não tem autorização legislativa.

No mais, repisa as alegações das Impugnações e, em relação aos juros moratórios, acrescenta pedido no sentido de substituição da Selic pela TJLP, de modo a haver isonomia com as empresas optantes pelo REFIS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

Diante da peça recursal, os temas a tratar dizem respeito ao seguinte: nulidade do lançamento, por vício formal no Mandado de Procedimento Fiscal (em razão de não ter sido dada ciência à empresa da sua prorrogação do MPF); nulidade da decisão recorrida; isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão regulamentada, nos termos da Súmula nº 276, STJ; multa de ofício e juros de mora, que a Recorrente considera não devam ser aplicados em conjunto, sendo que, se mantida a multa, esta deveria ser reduzida “para o grau mínimo”, em face da inexistência de dolo ou má-fé, e se mantidos os juros caberia substituir a taxa Selic pela TJLP.

DECADÊNCIA

Além das matérias acima, cuido também da decadência, por ser matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como, aliás, já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código). ofício, a ser tratada independentemente de ter sido levantada

Apesar de não alegada nem na Impugnação nem nesta etapa recursal, constato a decadência parcial do lançamento porque cabe aplicar a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Como os Autos de Infração são relativo aos períodos de apuração compreendidos entre 07/1999 e 05/2004 e as ciências ocorreram em 15/12/2004, os valores dos períodos anteriores a dezembro de 1999 foram atingidos pela decadência.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR VÍCIO NO MPF

O vício apontado no MPF – ausência de ciência à empresa da sua prorrogação - não é suficiente para acoimar de nulo o Auto de Infração. Também não acarretam qualquer cerceamento do direito de defesa nem configuram as hipóteses do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72.

É que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 – que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.

O art. 196 do CTN está assim redigido:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado, deles se entregará, à pessoa



sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

A Lei nº 10.593/2002, por sua vez, bem como as MP retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido cabe trazer à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ouso afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento.”



Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

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

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

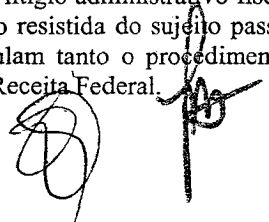
Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

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

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

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



Como leciona WEIDA ZANCANER⁴, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, “a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto”. A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁵.

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

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

Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal atuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

⁴ **Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁵ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: “Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração”.



O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.”.

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifico na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.”

(negritos ausentes no original).

Por fim, cabe ressaltar que no âmbito da Secretaria da Receita Federal nenhuma norma contém comando a determinar que seja nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.⁶

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Quanto à nulidade da decisão recorrida, alegada porque os processos dos Autos de Infração do PIS e Cofins foram juntados e a DRJ julgou em conjunto as duas Impugnações, produzindo um único acórdão, também deve ser rejeitada. Longe de qualquer vício ou ilegalidade, esse procedimento apenas cumpre o determinado na Portaria SRF nº 6.129/2005, cujo art. 1º, I, “b” estabelece que serão objeto de um único processo administrativo as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, referentes a essas duas Contribuições, quando não sejam decorrentes do IRPJ. É exatamente o que ocorre na situação. Daí o julgamento conjunto.

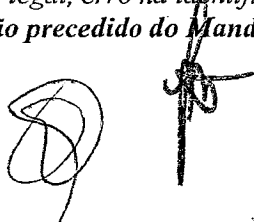
A salientar, por oportuno, que o julgamento conjunto dá mais celeridade a este processo administrativo e contribui para maior eficácia do princípio da eficiência, inserto no art. 37 da Constituição Federal.

Dessarte, e por ser certo que foram apreciadas todas as alegações contidas nas duas peças impugnatórias, sem omissão ou contradição, não resta caracterizada qualquer preterição do direito de defesa e tampouco descabe anular o acórdão recorrido.

ISENÇÃO DA COFINS PARA AS SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÕES REGULAMENTAS

⁶ Art. 28 – São nulos: [...]

III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF; [...] (grifou-se)



A isenção da Cofins, defendida na peça recursal com base na Súmula nº 276 do STJ, encontra-se revogada pela Lei nº 9.430/96. Assim interpreto curvando-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária, embora formalmente complementar. Por isto pôde ser alterada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, que revogou a isenção em tela, estatuída no art. 6º, II, da LC nº 70/91.

Ressalvo, todavia, o meu ponto de vista pessoal. Entendo que ao legislador é permitida a escolha entre lei complementar ou lei ordinária, independentemente da matéria tratada, de forma que se optar pela primeira deve prevalecer o seu alvedrio. Ou seja, lei formalmente complementar só poderia ser alterada por outra da mesma espécie. Por razões políticas, por exemplo, pode o legislador preferir a lei complementar para dificultar modificações futuras na norma editada, já que a matéria assim tratada, por ter sido submetida ao quórum qualificado e sido aprovada pela maioria absoluta, nos termos exigidos pelo art. 69 da Constituição Federal, não poderia posteriormente ser modificada pela maioria simples da lei ordinária.

A opção do legislador deve ser respeitada porque assim haverá maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, há insegurança jurídica. Só se sabe se determinada lei é materialmente complementar após o pronunciamento do Colendo Tribunal.

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente nesta Terceira Câmara, de que a LC nº 70/91 foi, sim, alterada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96 e não mais existe a isenção buscada pela recorrente.

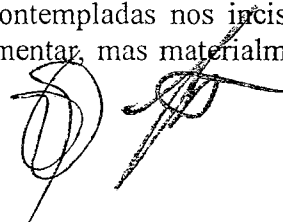
A alteração procedida revogou tacitamente a isenção. Observe-se a Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.”

Como se vê a partir da leitura do artigo acima, a norma nova é incompatível com a do art. 6º, II, da LC nº 70/91. Daí a revogação tácita. Neste sentido cabe rever a lição precisa de Maria Helena Diniz, in “Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada”, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 67, segundo a qual a revogação tácita se dá “quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada na anterior, mesmo que nela não conste a expressão ‘revogam-se as disposições em contrário’, por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a lei contiver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação.”

Com relação ao fato de que a Lei nº 9.430/96 é ordinária enquanto a LC nº 70/91 não o é, ressalte-se que esta última possui caráter de lei ordinária, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal amparado no art. 195 da Constituição Federal, que não pede lei complementar para a instituição das contribuições contempladas nos incisos I desse artigo, dentre elas a COFINS. Apenas formalmente complementar, mas materialmente lei ordinária,



conforme o entendimento do STF expresso na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1, a LC nº 70/91 pode ser alterada por lei ordinária e também por medida provisória que, na forma do art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei. Tanto assim que praticamente todas as alterações na legislação da COFINS têm sido por meio de leis ordinárias. Como exemplo mais importante cabe mencionar a Lei nº 9.718/98.

Aqui, cabe mencionar que o conflito de competência para exame da matéria – se deve tratada em sede de recurso especial, a cargo do STJ, ou pela via extraordinária, privativa do STF –, é tema controverso.

Analisando a questão, o Tribunal Federal Regional da 5ª Região já decidiu que a isenção em tela foi revogada, conforme ementa abaixo, *verbis*:

“Processual Civil. Agravo de Instrumento. Sociedade Civil de Prestação de Serviços. Ato Indeferitório de Liminar. Isenção ao Recolhimento da Cofins. Revogação. Lei nº 9.430/96.

1. É pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que inexistente hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária, mas tão-somente campos de atuação diversos.

2. “Só existe lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido a lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária” (STF – ADC-1/DF, Relator Ministro Moreira Alves).

3. Legalidade da cobrança com base na Lei nº 9.430/96. Ausência do fumus boni juris.

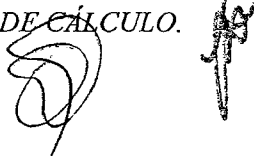
4. Decisão mantida. Agravo improvido.”

(TRF 5ª Região, 3ª Turma, Rel. Min. Magnus Augusto Costa Delgado, convocado, unanimidade, DJU de 4.9.98, p. 387).

O STJ, por sua vez, apesar de ter editado em 02/06/2003 a Súmula 276 – no dizer do qual “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado” –, tem acórdãos segundo os quais a isenção da COFINS foi revogada, consoante a interpretação do STF. Segundo tais acórdãos o entendimento do STF – de que a LC nº 70/91 tem eficácia de lei ordinária e por isto pode, sim, ser modificada por outras leis ordinárias – precisa ser seguido pelo tribunal inferior porque se trata de matéria constitucional. É certo que a polêmica somente se encerrará no Colendo STF quando, a se confirmar posição anterior deste Tribunal, a revogação da isenção procedida pela Lei nº 9.430/96 será considerada constitucional.

Observe-se, abaixo, amostra dos acórdãos do STJ corroborando a interpretação do STF, que deve prevalecer para o caso em tela: *In verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. COFINS. SOCIEDADE CIVIL. BASE DE CÁLCULO.



1 - Recurso especial interposto com o escopo de reformar decisão que considerou devido o pagamento da COFINS pelas sociedades civis prestadoras de serviço. Acórdão assentado na constitucionalidade dos artigos 3.º e 8.º da Lei n. 9.718/98; e art. 56 da Lei n. 9.430/96. Recurso inadequado.

2 - O recurso especial não é a espécie adequada para atacar decisão que têm como núcleo central matéria de cunho eminentemente constitucional.

3 - Ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 146; 148; 154, I, e 195, § 4º, todos da Constituição Federal, a instituição ou a fixação da base de cálculo de tributo, a que se refere o art. 97 do Código Tributário, que explicita o princípio constitucional da legalidade agasalhado no art. 150, I, da Constituição, se faz mediante a edição de lei ordinária. O redimensionamento da base de cálculo do COFINS e do PIS por meio de lei ordinária, Lei n. 9.718/98, não viola o art. 97 do CTN.

4 - A lei 9.718/98, art. 3.º, quando estabeleceu que faturamento "corresponde à receita bruta da pessoa jurídica", não alterou a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou limitar competência tributária, mas apenas definiu a base de cálculo das contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar 70/91 – COFINS e Lei Complementar 07/70 - PIS.

5 - As sociedades civis prestadoras de serviços não estão isentas do pagamento da COFINS, em face da revogação do art. 6.º, II da Lei Complementar n. 70/91 (que possui conteúdo material de lei ordinária

pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96).

6 - Recurso Especial não conhecido."

(STJ, 2ª Turma, unânime, AGRESP 438347, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 14.04.2003, p. 215).

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. PRESTADORAS DE SERVIÇO. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. STATUS DE LEI ORDINÁRIA. ADC N.º 01/DF. LEI N.º 9.430/96. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO DA LICC. PRINCÍPIO DE QUE A LEI POSTERIOR REVOGA E LEI ANTERIOR NAQUILO EM QUE LHE FOR CONTRÁRIA.

1. As Primeira e Segunda Turmas, desta Corte Superior, em reiterados julgados, e com fundamento no Princípio da Hierarquia das Leis, têm se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei n.º 9.430/96 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades prestadoras de serviços.

2. O Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC n.º 01/DF, decidiu que a LC n.º 70/91 possui status de lei ordinária tendo em vista que não se enquadra na previsão do art. 154, I, da Constituição Federal.

3. Revisão necessária do posicionamento das Turmas de direito público do STJ, em observância ao entendimento do STF, intérprete maior do texto constitucional.

4. Segundo o princípio da *lex posterior derogat priori*, consagrado no art. 2º, § 1º, da LICC, não padece de ilegalidade o disposto no art. 56, da Lei n.º 9.430/96, pelo que, em razão de a lei isencional e a revogadora possuírem o mesmo status de lei ordinária, legítima é a revogação da isenção anteriormente concedida, pelo que estão obrigados ao pagamento da COFINS as sociedades civis prestadoras de

serviços.

5. A aplicação de norma supralegal, in casu, a Lei de Introdução ao Código Civil, torna desnecessária a análise de matéria de índole constitucional.

6. Agravo Regimental provido para negar provimento ao recurso especial.”

(STJ, 1ª Turma, unânime, AGRESP 429596, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 19.12.2002, p. 340).

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES CIVIS. COFINS. ISENÇÃO. LC 70/91. REVOGAÇÃO.

- As sociedades civis não são isentas da COFINS, nos termos da Lei nº 9430/96.

- Nego provimento ao recurso.”

(STJ, 1ª Turma, maioria, RESP 354012, Rel. para o acórdão, Min. Francisco Falcão, DJU de 19.12.2002, p. 335).

Prenunciando que a matéria tinha que ser submetida ao crivo final do STF, o STJ já vinha deixando de conhecer de recurso especial tratando da revogação em foco. É o que demonstra o acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ em 09/08/2005, relator Min. Castro Meira, à unanimidade, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. ACÓRDÃO COM ENFOQUE CONSTITUCIONAL.

1. O acórdão regional analisou a matéria sob o ângulo constitucional, referente à possibilidade de revogação do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

2. Constatado o fundamento essencialmente constitucional do acórdão, ocorre óbice para o conhecimento do recurso especial. Precedentes.



3. Agravo regimental improvido.

No STF, por sua vez, a matéria já está resolvida, conforme o julgamento adiante:

RE 377457 / PR - PARANÁ RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a):
Min. GILMAR MENDES Julgamento: 17/09/2008 Órgão Julgador:
Tribunal Pleno Publicação REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO
DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT
VOL-02346-08 PP-01774

Ementa EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento

MULTA DE OFÍCIO E JUROS APLICADOS

Doravante as alegações contra a multa de ofício e os juros de mora aplicados.

Diante da diferença entre os valores escriturados e os declarados ou pagos pelo contribuinte, resta caracterizada a evasão e é plenamente cabível a multa de ofício aplicada no percentual de 75%. O procedimento adotado pela contribuinte, de não recolher nem declarar parte do tributo devido, não encontra guarida na lei. Daí a aplicação da penalidade e, concomitantemente, dos juros de mora, como manda a legislação de regência.

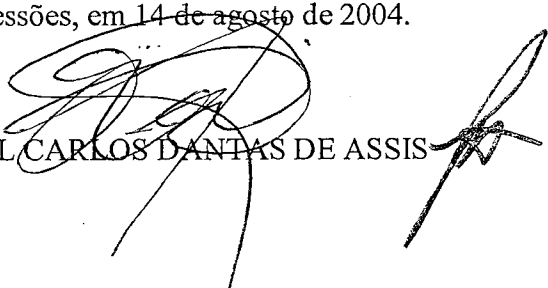
No tocante à incidência da Selic como juros moratórios, é tema também pacífico, que inclusive conta com a Súmula nº 3 deste Segundo Conselho de Contribuintes, segundo a qual “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

Quanto à pretensão de substituição da taxa Selic pela TJLP, esta aplicável no âmbito do REFIS, não possui amparo legal porque as regras desse Programa de Recuperação Fiscal,, específicas que são, não se aplicam à situação em tela.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, em face da decadência cancelo, nos dois Autos de Infração, os períodos de apuração de julho de 1999 a novembro de 1999. No mais, mantêm-se os lançamentos.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2004.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS