



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MI  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

Recorrente : CAJUÍNA SÃO GERALDO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Fortaleza-CIÉ

2º Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 14/11/2007  
Relator: ADM.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO LANÇADO SEM INTIMAÇÃO PRÉVIA AO CONTRIBUINTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração, embora lançado eletronicamente e sem intimação prévia ao contribuinte, atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

PIS. DECADÊNCIA. DEZ ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. VALOR A REPETIR. NECESSIDADE DE APURAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO NA VIA JUDICIAL. NECESSIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. O reconhecimento do direito à compensação deve ser seguido da regular apuração do *quantum* a repetir, sem a qual os débitos não podem ser compensados. Na situação em que os créditos são reconhecidos na via judicial, é imprescindível a formalização de processo administrativo, independentemente de a compensação se dar com tributos da mesma espécie ou não.

AÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. Medida judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário não impede o lançamento, que se não efetivado em tempo hábil será atingido pela decadência.

LANÇAMENTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE DEPÓSITO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. NÃO CABIMENTO DE MULTA DE MORA. Na constituição de crédito tributário com a exigibilidade suspensa por força de medida judicial cabe aplicação dos juros de mora, que somente são exonerados se houver depósito integral. Descabe, todavia, o lançamento de multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 05/02/07  
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 05 / 02 / 07
<i>J</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

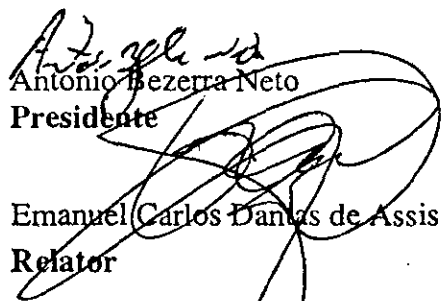
MULTA. LANÇAMENTO DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO DECLARADA EM DCTF E NÃO HOMOLOGADA. DOLO NÃO CARACTERIZADO. LEI Nº 11.051, DE 30/12/2004. RETROATIVIDADE BENIGNA. CANCELAMENTO DA PENALIDADE. Nos termos do art. 18, *caput* e § 2º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, a multa de ofício sobre o valor de débito compensado indevidamente só se aplica na hipótese de infração dolosa, no percentual qualificado de cento e cinquenta por cento. Na situação em que a compensação é declarada em DCTF com base em ação judicial, não resta caracterizado dolo e por isto a multa de ofício é cancelada.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CAJUÍNA SÃO GERALDO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que a acolham para os períodos de apuração anteriores a julho de 1998; II) por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir a multa de ofício; e III) por unanimidade de votos, em relação às demais matérias, em negar provimento.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Emanuel (Carlos) Dantas de Assis  
Relator

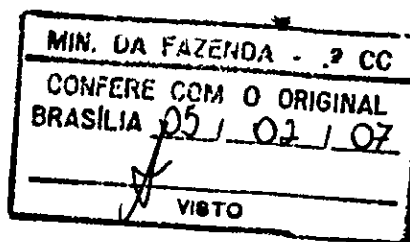
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro.

/ecda



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669



2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Recorrente : CAJUÍNA SÃO GERALDO LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração eletrônico de fls. 16/24, com ciência em 02/07/2003, relativo ao PIS Faturamento, períodos de apuração 01/98 a 04/98 e 12/98, no valor total de R\$ 47.403,12, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

O crédito tributário foi apurado em auditoria interna da DCTF, na qual foi detectada a inconsistência de compensação com créditos oriundos de processo judicial. Conforme o DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS VINCULADOS NÃO CONFIRMADOS (fls. 22/23), o processo judicial informado para os períodos de apuração 01 a 04/98, sob nº 97.0021996-8, pertence a outro CNPJ.

Quanto ao crédito do contribuinte vinculado ao período 12/98, o pagamento respectivo não foi localizado. A parcela do lançamento relativa a este último período de apuração, todavia, foi cancelada pela DRJ, como relatado adiante.

Na impugnação de fl. 01 a autuada alega, basicamente, que não a exigência não procede porquanto é autora do processo judicial informado à Fazenda Nacional, conforme cópias que anexa (fls. 06/07). Em relação ao débito de 12/1998, afirma que já efetuou o pagamento, conforme DARF cuja cópia acosta aos autos.

A 4ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 29/34, julgou o lançamento procedente em parte para cancelar a parte referente ao período de apuração 12/98, por ter confirmado o pagamento informado.

No mais, manteve o Auto de Infração, inclusive no tocante à multa dos demais períodos de apuração.

Verificou que a então impugnante ingressou com Ação Cautelar visando suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo às parcelas vincendas do PIS e da COFINS, até o limite de seus créditos oriundos dos pagamentos indevidos a título de PIS feitos nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tendo sido concedida liminar em 05/12/1997, nos termos em que pleiteados (fl. 07).

Considerando que o contribuinte tem apenas uma expectativa de direito, haja vista que os valores efetivos a serem compensados ainda não foram definidos, e que o provimento judicial não impede o lançamento, reputou necessária e correta constituição do crédito tributário, que se não lavrado em tempo seria atingido pela decadência.

O Recurso Voluntário de fls. 49/64, tempestivo (fls. 46, 48 e 49), insiste na improcedência do lançamento.

Argúi, preliminarmente, a sua nulidade, por suposta ofensa aos princípios constitucionais do devido processo e ampla defesa. Afirma não encontrar, no Decreto nº 70.235/72, autorização para a Fazenda Nacional proceder ao lançamento sem a participação do sujeito passivo, especialmente à vista dos arts. 9º, 10 e 11 daquele diploma legal. Menciona, ainda, os arts. 5º e 37 da Constituição, bem como o art. 3º, III, da Lei nº 9.784/99, para aduzir que o lançamento é nulo por não respeitar o contraditório.



Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

Invoca o art. 62 do Decreto nº 70.235/72, para alegar a impossibilidade do lançamento, bem como o art. 151, V, do CTN, para aduzir que a compensação declarada não está vedada.

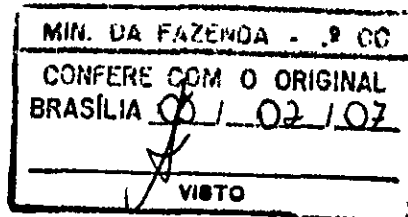
Também se reporta ao art. 302 do Código de Processo Civil, defendendo que a certeza e liquidez dos seus créditos não foi contestada, e ressalta que a Ação Cautelar mencionada trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, propugna pela improcedência da multa de ofício lançada, *ex vi* do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Ao final requer seja declarado nulo o Auto de Infração ou, alternativamente, declarada a suspensão da exigibilidade do crédito lançado e julgada improcedente a multa e os juros de mora ou, ainda, julgado improcedente o lançamento, na totalidade.

Às fls. 70/73 dão conta do arrolamento de bens regular.

É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 09 / 02 / 07
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

A par das alegações do Recurso e da decisão recorrida, as matérias a tratar são as seguintes: preliminar de nulidade do lançamento; decadência, que embora não argüida carece ser abordada, por se tratar de matéria de ofício; manutenção (ou não) do lançamento, com relação aos valores principais e juros de mora; e cabimento (ou não) da multa de ofício sobre a parcela mantida pela decisão recorrida.

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO: REJEIÇÃO**

Rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, por não vislumbrar qualquer das ofensas apontadas.

É que a circunstância de o Auto de Infração (eletrônico, na situação em tela) ter sido lavrado sem intimação prévia ao contribuinte não implica em qualquer ilegalidade, tampouco inconstitucionalidade. Ao contrário do defendido pelo recorrente, é dispensável a participação do sujeito passivo na etapa anterior ao lançamento. Se a administração já dispõe de todos os dados, pode (e deve) efetuar o lançamento e dar ciência ao contribuinte, abrindo então a etapa do contraditório.

Direito potestativo que é, por depender tão-somente da ação do sujeito ativo, a constituição do crédito tributário é, ao mesmo tempo, obrigatória, sob pena de decadência.

Destarte, não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração, embora lançado eletronicamente e sem intimação prévia ao contribuinte, atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

#### **DECADÊNCIA DO PIS: DEZ ANOS, CONTADOS DO FATO GERADOR**

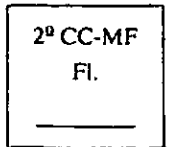
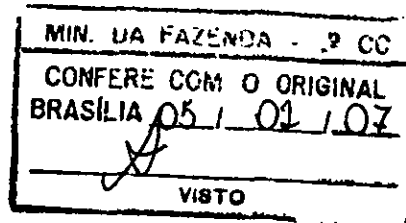
Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade do PIS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 02/07/2003, e o período de apuração mais antigo é 01/98, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

*"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 - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,<sup>1</sup> filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,<sup>2</sup> que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente todo o procedimento do contribuinte, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado


<sup>1</sup> No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

<sup>2</sup> José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 05 / 02 / 07
 VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa homologa um valor zero, ou uma **restituição**, evidente que não está homologando pagamento. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a **homologa**.”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

*... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, 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 nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.*


Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 05/02/07

VISTO

*É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.*

*Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.*

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispozo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.*

*Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).*

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e abono-desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 05 / 02 / 07
VISTO

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

Sociais e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",<sup>3</sup> e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;<sup>4</sup> o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

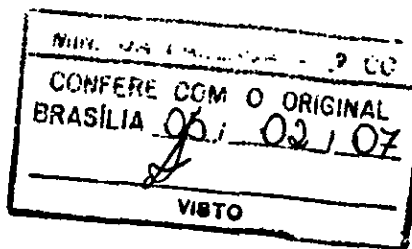
<sup>3</sup> Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

<sup>4</sup> Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669



2º CC-MF  
Fl.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.*

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br) em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

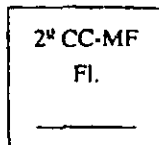
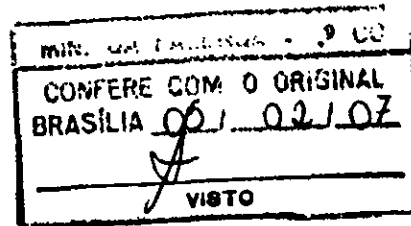
*IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.*

(...)

*O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

*seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.*

(STF, Pleno, RE nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a decadência.

## MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO

Como verificado pela instância de piso, a contribuinte ingressou com Ação Cautelar visando suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo às parcelas vincendas do PIS e da COFINS, até o limite de seus créditos oriundos dos pagamentos indevidos a título de PIS feitos nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tendo sido concedida liminar em 05/12/1997. Antes, portanto, do Auto de Infração eletrônico, cuja ciência se deu em 02/07/2003 e não foi precedido de ação fiscal porque decorrente de auditoria em DCTF.

A suspensão da exigibilidade, determinada na Ação Cautelar, deve ser mantida até o trânsito em julgado do citado da ação principal ou até novo provimento judicial em sentido contrário. Tal suspensão, contudo, e ao contrário do que alega a recorrente, não se constitui em óbice ao lançamento. Face à indisponibilidade do crédito tributário, os provimentos judiciais que autorizam a suspensão de exigibilidade não têm o condão de impedir o seu lançamento. Assim acontece porque o lançamento é direito potestativo do sujeito ativo. Este tem o poder-dever de constituir o crédito tributário, que se não lançado em tempo hábil é atingido pela decadência.

Dessarte, o lançamento, nos valores principais e nos dos juros de mora, deve ser mantido.

Os juros moratórios devem-se à exigência legal estipulada no art. 61 do CTN e à inexistência do depósito integral. É que dentre as hipóteses de suspensão do crédito tributário elencadas no art. 151 do CTN, somente o seu inciso II (depósito integral, seja judicial ou administrativo) suspende a exigibilidade com dispensa dos juros de mora. Em havendo depósito integral, após o trânsito em julgado o valor depositado será convertido em renda da União, caso o Fisco saia vitorioso na causa, ou então será levantado pelo contribuinte, se este lograr êxito.

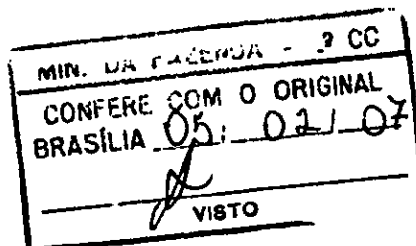
Desde que o depósito tenha sido integral, a conversão em renda equivale a um pagamento à vista. Assim, descabe o lançamento de juros de mora. Esta não é a situação em tela, em que o lançamento teve a sua exigibilidade suspensa sem ter sido efetuado o depósito do montante equivalente aos créditos autorizados judicialmente.

No sentido de que cabem juros de mora, em lançamento para prevenir a decadência quando inexistente o depósito do montante integral, cabe transcrever a jurisprudência administrativa abaixo, relativa a outro processo da recorrente, julgado nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Observe-se:

*NORMAS PROCESSUAIS - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - Ação judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional - antes ou após o lançamento do crédito tributário - com idêntico objeto, impõe renúncia às instâncias administrativas, determinando o encerramento do processo fiscal nessa via, sem apreciação do mérito.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

*PIS - LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA - Nenhum dispositivo legal ou princípio de direito material ou processual impede o lançamento do crédito tributário, cuja única fronteira legal intransponível é a decadência, e o auto de infração é o meio legal disponível para o fisco efetuar-lo. JUROS DE MORA - São devidos desde a data de vencimento do tributo, nos percentuais da legislação que os regula. Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e negado na parte conhecida.*

(Recurso 123275, Ac. 203-09239, sessão de 02/12/2003, Recorrente Witco do Brasil LTDA, Relator Conselheiro Otacílio Cartaxo, unanimidade).

Quanto ao art. 63, da Lei nº 9.430/96, invocado pela recorrente, determina que não incide multa de mora nos lançamentos com exigibilidade suspensa. Não trata da incidência dos juros de mora. Estes representam indenização pela mora, não se constituindo em penalidade, como aquela.

### EXONERAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício deve ser exonerada, não só em virtude do art. 63 da Lei nº 9.430/96, mas também do art. 25 da Lei nº 11.051, de 30/12/2004.

Nos termos do art. 18, caput e § 2º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004, a multa sobre o valor de débito compensado indevidamente só se aplica na hipótese de infração dolosa, sendo o seu percentual igual a cento e cinquenta por cento. Na situação em que a compensação é declarada em DCIF com base em ação judicial, não resta caracterizado dolo e por isto a multa de ofício é cancelada.

Neste ponto cabe um breve retrospecto da legislação em torno da multa sob análise, a começar pelos arts. 17 e 18 da Lei nº 10.833/2003, conversão da MP nº 135, publicada em 31/10/2003. O citado art. 17 alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, de modo a determinar que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Esta norma, todavia, só tem eficácia para as declarações de compensação entregues a partir de 31/10/2003, data de publicação da MP nº 135, de 30/10/2003 (na situação em tela a primeira Declaração de Compensação foi apresentada em 29/09/2003).

Levando em conta tal confissão de dívida é que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, na sua redação original, dispensou a constituição do crédito tributário, no valor do principal, e passou a determinar o lançamento nos limites (no caput do referido art. 18 é empregada a expressão "limitar-se-á") das penalidades previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96: multa de 75% para a compensação sem dolo, conforme o inc. I desta Lei, ou de 150% para as hipóteses dolosas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, conforme o inc. II do referido art. 44.

Em seguida a Lei nº 11.051/2004, no seu art. 25, dando nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 extinguiu a multa de 75% para as compensações sem dolo, mantendo somente a multa qualificada para as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Deixou-se de definir como infração, punível com a multa de 75%, a compensação indevida sem dolo. Assim permaneceu até 22/11/2005, data de publicação da Lei nº 11.196/2005, cujo art. 117 alterou novamente o art. 74 da Lei nº 9.430/96, restabelecendo infrações não dolosas.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> O art. 117 da Lei nº 11.196/2005, no que alterou a redação do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para restabelecer a multa de 75% nas compensações sem dolo, constou da MP nº 252, de 15/05/2005, que todavia não foi convertida em



Processo nº : 10315.000563/2003-69  
Recurso nº : 130.132  
Acórdão nº : 203-11.669

Como na situação não se cogita de dolo – tanto assim que a multa foi aplicada no seu percentual básico, de setenta e cinco por cento -, cabe cancelar a penalidade.

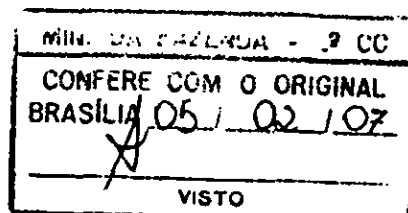
Mantém-se, pois, o lançamento nos seus valores principais, sendo que por ocasião do trânsito em julgado da ação principal impetrada após a Ação Cautelar referida a administração tributária deve apurar o *quantum* a repetir, levando em conta o julgado final. Feito o encontro de contas, sobre o saldo devedor (débitos compensados superiores aos créditos apurados) incidirá multa de mora, após trinta dias do trânsito em julgado (Lei nº 9.430/96, art. 63, § 2º). Até lá a exigibilidade do crédito tributário permanecerá suspensa, a não ser que sobrevenha decisão judicial contrária.

Neste ponto observo que na hipótese de crédito reconhecido em processo judicial, além do trânsito em julgado é imprescindível o processo administrativo. Neste sentido já dispunham os arts. 12, § 7º, 14, § 6º, e 17, da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10/03/97. Posteriormente, na IN SRF nº 210, de 30/09/2002, foi esclarecido que o requerente deverá comprovar a desistência da execução do título judicial perante o Poder Judiciário e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios, e que não poderão ser objeto de restituição ou de ressarcimento os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório (art. 37, § 2º e 3º).

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dou provimento parcial para cancelar a multa de ofício, mantendo a suspensão da exigibilidade do crédito remanescente.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



lei e por isto só teve eficácia até 13/10/2005. Assim, e apesar do art. 132, II, "d", da Lei nº 11.196/2005, segundo o qual o art. 117 da mesma Lei teria efeitos a partir de 14/10/2005 (imediatamente após o fim da eficácia da MP nº 252/2005), a melhor interpretação recomenda não admitir a retroatividade das penalidades restauradas. Daí ser preferível considerar a eficácia do art. 117 em comento a partir de 22/11/2005.