



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10680.017985/2005-77
Recurso n°	134.933 Voluntário
Matéria	Cofins-Auto de Infração
Acórdão n°	203-12.508
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	CEMA - CENTRAL MINEIRA ATACADISTA LTDA.
Recorrida	DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. DEZ ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.

O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS 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.

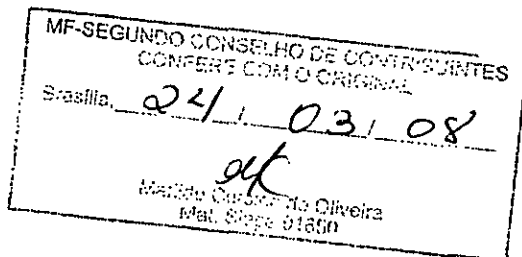
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
PRECLUSÃO.


Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.
MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.

Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
SUJEIÇÃO PASSIVA. CISÃO PARCIAL EM PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA DO CONTRIBUINTE. IRRELEVÂNCIA NA DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DIRETO.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 22/03/08	CC02/C03 Fls. 291
 Marido Cordeiro de Oliveira Mat. S/Imp. 91850	

Cisão de pessoa jurídica controladora do contribuinte do tributo não altera a sujeição passiva, que continua recaindo sobre a empresa que praticou o fato jurídico tributário, na condição de sujeito passivo direto, inconfundível com sua controladora, a ser responsabilizada pelo crédito tributário apenas indiretamente ou por transferência, se for o caso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE.

Os julgadores administrativos devem afastar dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF em decisão plenária definitiva.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS
FINANCEIRAS.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é incabível a exigência de PIS sobre receitas financeiras que não decorram da atividade empresarial típica da contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO.
LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM
INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO
CONTRIBUINTE. HIPÓTESE DE EVASÃO.
DOLO NÃO DEMONSTRADO. NÃO
CORRÊNCIA DE FRAUDE.

Lançamento decorrente de divergências entre os valores declarados em DCTF e os consignados em documentos contábeis e DIPJ, apurado com base em informações prestadas pelo contribuinte, caracteriza-se como evasão. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, nos períodos de apuração dos anos 1999 e 2000, descabe o agravamento da multa, previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos: a) em afastar a decadência; e b) em rejeitar a preliminar de responsabilidade passiva; e c) em não conhecer do recurso em face da preclusão da matéria selic; e II) por maioria de votos: a) em dar provimento para desqualificar a multa de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Antonio Bezerra Neto; e b) em dar provimento quanto ao alargamento da base de cálculo, excluindo-se de sua base as receitas exigidas nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº

Processo n.º 10680.017985/2005-77
Acórdão n.º 203-12.508

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03
	Fis: 292
Marcelo Corsino de Oliveira Mat. 5000 910	

Neto; e b) deu-se provimento quanto ao alargamento da base de cálculo, excluindo-se de sua base as receitas exigidas nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração do voto.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Mauro Wasilewski (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes e Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).

24, 03, 08


Marilka Cursino de Oliveira
Mat. Siga: 91650

Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 07/14, com ciência em 28/12/2005, para a exigência de COFINS, fatos geradores de 31/01/2000 a 31/12/2000, no valor de R\$ 6.441.193,16, incluindo juros de mora e multa qualificada de 150%.

Por resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 184/187):

A Fiscalização relata que foram feitas diversas intimações, inclusive tendo sido autorizada prorrogação de prazo. Contudo nem todos documentos solicitados foram apresentados, tendo encerrado parcialmente a ação fiscal com base nos elementos à disposição dos auditores.

Seguem, para melhor entendimento do feito fiscal, excertos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 15 a 17:

“Às fls. 18 e 19 estão os Demonstrativos de Apuração das Bases de Cálculo das contribuições Cofins e PIS, elaborados com base na escrituração contábil da empresa, encontrando-se as cópias dos balancetes e livros Razão às fls. 54 a 65.

No Comparativo de Contribuições Devidas e Declaradas, à fl. 19, pode-se observar que o contribuinte declarou nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, relativas ao ano calendário 2000, valores de contribuições Cofins e PIS inferiores aos efetivamente devidos, baseados na contabilidade apresentada.



Observa-se também, que nos quadros informativos dessas contribuições, pertencentes à Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (fls. 68 a 101), os valores informados são compatíveis com os apurados pela fiscalização e consideravelmente superiores aos declarados nas DCTF.

O art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 126, de 30/10/1998, preconiza que são considerados como confissão de dívida e passíveis de auditoria interna, apenas os valores declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, possuindo os valores constantes da DIPJ, apenas caráter informativo.

No presente caso, o contribuinte utilizou-se do artifício de declarar à Receita Federal, através da DCTF, valores muito inferiores aos efetivamente devidos e com plena consciência do fato, uma vez que as contribuições corretas constam de sua própria contabilidade e foram também por ele informadas na DIPJ. (...)

No período de ocorrência dos fatos narrados, o quadro societário da empresa era composto pelos quotistas Márcia Vilefort Martins (...) e VAM Empreendimentos e Participações (...). Essa última possuía como quotistas Antônio Vilefort Martins (...) e Virgílio Vilefort Martins (...)

Destarte, restando caracterizado, em tese, o dolo dos agentes e a ocorrência de sonegação, aplica-se ao lançamento efetuado a

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COMO ORIGINAL	
Brasília, 24 / 03 / 08	CC02/C03 Fls. 294
Márcio Cufano de Oliveira Mat. 50000000	

~~penalidade qualificada de 150% nos termos do disposto no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (...).~~

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do referido auto de infração.

Irresignada, tendo sido cientificada em 28/12/2005, a empresa apresentou, em 26/01/2006, o arrazoado de fls. 127/144, acompanhado dos documentos de fls. 145/180, com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente.

Alega que os supostos débitos constantes do levantamento fiscal não são de responsabilidade da impugnante.

"A empresa VAM Empreendimentos e Participações Ltda. controla a Impugnante e tinha como sócia a empresa Solar Participações Ltda, que, por sua vez, controla a empresa DMV - Distribuidora Mineira de Varejo Ltda.

Foi procedida uma cisão parcial na VAM para retirada da parcela do patrimônio líquido pertencente à Solar (item V.1 do Protocolo e Justificativa de Cisão da VAM), sendo que a parcela do patrimônio líquido correspondente à participação no capital social da VAM foi vertida para a Solar, que implicou na versão de bens, direitos e obrigações da ora Impugnante (Cema), controlada pela Cindida (VAM) para a empresa DMV, controlada pela Cindenda (Solar), conforme item V.2 do Protocolo e Justificativa de Cisão da VAM.

Dessa forma, parcela do acervo composto dos bens, direitos e obrigações da Cema, conforme Protocolo e Justificativa de Cisão, foi transferida para a DMV, em decorrência do processo de cisão envolvendo suas respectivas empresas controladoras, sendo de se destacar, portanto, que os débitos (obrigações) da Cema passaram a ser de responsabilidade da DMV, razão pela qual a ora Impugnante não poderia ter sido eleita sujeito passivo da suposta obrigação tributária lançada.

A lógica de tal raciocínio encontra-se na dicção das normas legais que disciplinam a matéria, notadamente a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76, mais precisamente nos seus artigos 229, § 1º e 233, § único, (...)

Conforme se depreende da interpretação sistemática dos dispositivos acima transcritos, o ato de cisão pode determinar os direitos e obrigações que ficarão destinados às partes envolvidas.

A conclusão a que se chega, como dito, decorre, também da ausência de disposição legal sobre o assunto por parte do Código Tributário Nacional - CTN, eis que a cisão não consta da relação prevista no art. 132 do referido diploma legal, por tratar-se de instituto nascido posteriormente ao referido regramento jurídico, sendo aplicável à espécie as disposições da Lei das S/A's. (...)

Assim, a sociedade responsável pelos débitos levantados no Auto de Infração impugnado é a DMV - Distribuidora Mineira de Varejo Ltda.,



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03 Fls. 295
Maurício Custódio de Oliveira Mat. Sisepe 91850	

na medida em que, por ocasião do ato de cisão da VAM (controladora da Cema), restou definido que parcela do acervo composto dos bens, direitos e obrigações da Cema seriam transferidos para a DMV, estipulação essa que encontra-se amparada pela Lei n.º 6.404/76."

Sendo a contribuição enquadrada na classificação dos chamados tributos por homologação, a contribuinte afirma que se sujeita ao preceito do § 4º do art. 150 do CTN, e não, ao que dispõe o art. 173, tampouco ao prazo decadencial de dez anos previsto no inc. I do art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991).

Assim, entende a defendente que houve "a homologação tácita do crédito tributário, razão pela qual deve ser acolhida esta preliminar de decadência, para o fim de extinguir a exigência fiscal".

Historia acerca da contribuição em tela e do seu relacionamento frente ao conceito do que vem a ser faturamento (oriundo do Direito Comercial). Afirma que até o advento da Lei n.º 9.718, de 1998, as diversas normas exaradas pelo legislador federal respeitaram o conceito de faturamento. Entende a contribuinte que o art. 3º da referida lei é inconstitucional. Ademais, "em recente decisão datada de 9 de novembro de 2005, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, que precedeu ao alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins".

"(...) O relator do RE 357950, ministro Marco Aurélio, entendeu que a lei não poderia criar uma nova fonte de custeio da seguridade em desrespeito—ao—estabelecido—pela—Constituição—Federal—antes—da—Emenda Constitucional n.º 20/98. Assim, os recursos foram providos, parcialmente, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer de venda de mercadorias, quer de venda de serviços, ou de mercadorias e serviços, não se considerando receitas de naturezas diversas.


(...)

Por fim, resta fartamente demonstrada a ilegalidade e inconstitucionalidade da pretensão fiscal combatida, ante à impossibilidade de se exigir o recolhimento da contribuição para a Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, pelo que requer a ora Impugnante o cancelamento do Auto de Infração em epígrafe."

Assim, não sendo devido o principal, nada será devido a título de multa, vez que o acessório segue a sorte do principal.

Sobre a qualificação da multa de ofício, assevera a defendente que não restou comprovada a atuação dolosa da empresa nos fatos descritos na autuação fiscal. Não houve sonegação, conforme assevera, haja vista o recente posicionamento do STF acerca do conceito de faturamento. Afirma ainda que não houve dolo, pois escriturou as receitas no Livro Razão, informando-as nas DIPJs.

Assegura, igualmente, que não criou qualquer óbice ao procedimento fiscalizatório, colocando à disposição da Fiscalização todos os seus livros contábeis e fiscais, pelo que afirma se contradizer a Fiscalização

11º-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL.	
Brasília, 24 / 03 / 08	CC02/C03 Fls. 296
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siane 97607	

ao qualificar a multa a 150%. Por derradeiro, a contribuinte garante "que não houve aqui a utilização de notas falsas, notas calçadas, escrita paralela, adulteração de documentos, ou qualquer outra prática ilícita que comporte a imposição de multa qualificada".

Para corroborar todo o entendimento anteriormente esposado, a defendente cita e transcreve por toda peça impugnatória legislação, doutrina e jurisprudência (administrativa e judicial) a respeito.

A 1ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 183/199, manteve integralmente o lançamento.

Considerou que o prazo decadencial da Cofins é de dez anos, a teor do disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91; rejeitou alegação de ilegitimidade passiva, já que eventual relação de responsabilidade não altera a condição da CEMA, contra a qual se voltou, corretamente, o lançamento; não conheceu das alegações contra a Lei nº 9.718/98, levando em conta tratar de inconstitucionalidade e observando que recente decisão do STF está adstrita às partes que ingressaram com a ação; e manteve a multa qualificada, consignando o seguinte:


Nesse passo, a mera conduta de a impugnante informar sistematicamente valores muito inferiores ao devido, tentando evitar o pagamento da contribuição devida, está impregnada de dolo, pois o objetivo foi iludir a autoridade fazendária para dissimular a incidência da contribuição. Essas informações prestadas pela contribuinte levaram a Secretaria da Receita Federal a acreditar que a empresa em questão estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular da contribuinte, sendo que apenas após o trabalho de fiscalização as receitas foram devidamente identificadas. Tal conduta tipifica-se tanto na Lei nº 4.502, de 1964, art. 71 (sonegação), como na Lei nº 8.137, de 1990, art. 1º, inc. II (crime contra ordem tributária).

O Recurso Voluntário de fls. 203/243, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, repisando a impugnação e acrescentando uma alegação nova, contra a taxa Selic. Reputa-a inconstitucional e ilegal.

No tocante à multa, além de insistir que não houve dolo, a permitir a qualificação, também acresce que se constitui em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24, 03, 08	CC02/C03 Fis. 297
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sec. 91830	

Voto Vencido

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Quanto ao alargamento da base de cálculo

O recurso é tempestivo, visto que, cientificada a atuada da decisão da DRJ em 07/08/2006, o apresentou em 06/09/2006, e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

DECADÊNCIA: DEZ ANOS, A CONTAR DO FATO GERADOR

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás 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 da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 28/12/2005, e o período de apuração mais antigo é 01/2000, 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 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 modo 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**



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24 / 03 / 08	CC02/C03 Fls. 298
 Manoel Cursino de Oliveira Mat. Signat. 91650	

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,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² 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 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

¹ 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

² 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.”



SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24, 03, 08	CC02/E03 Fls. 299
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Signat. 21466	

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 n.º 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 n.º 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*:


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, dispondo 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03 Fls. 300
 Márcio Oliveira Mat. Suple 91860	

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).

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 Social 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



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 24/03/08
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sig. 21777
CC02/C03 Fls. 301

valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ 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;⁴ 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.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, “O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I).”

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, 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.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

³ 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.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



SELIC: MATÉRIA PRECLUSA

Ultrapassada a decadência, cabe constatar a preclusão do Recurso Voluntário, no que contesta a taxa Selic. Não tendo sido o tema abordado no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida neste Recurso.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:⁵

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar da questão na impugnação.

De todo modo, caso não preclusa a alegação seria rejeitada. É que o tema da Selic é por demais pacífico, contando inclusive 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.”


SUJEIÇÃO PASSIVA: IRRELEVÂNCIA DA CISÃO NA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA DA AUTUADA

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva da impugnante, são irrelevantes para no lançamento em tela as alterações societárias noticiadas. A recorrente, CEMA, era e continua sendo sujeito passivo direto da Cofins, por ter realizado os fatos que compõem a hipótese de incidência da Contribuição.

Antes da cisão na empresa VAM, ela era controladora da recorrente; após, transferiu a sua participação na recorrente para a empresa DMV, esta controlada pela Solar. Tais alterações societárias não retiram do pólo passivo da Cofins a CEMA, que na condição de

⁵ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. “Cosa giudicata e preclusione”, in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



MF-SEGUNDO CÂMBELHO DE CONTRIBUÍVEIS CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24, 03, 08	CC02/C03
	Fls. 303
Marilda Custódio de Oliveira Mat. Sisco 91650	

contribuinte ou sujeito passivo direto respondia e continua a responder pelo crédito tributário constituído.

As alterações societárias relatadas só têm implicação na responsabilidade indireta, por transferência. Explico: caso o crédito tributário passe a ser exigido também dos sócios da CEMA (responsabilidade tributária por transferência), por ele responderá, como sujeitos passivos indiretos a VAM (no caso dos fatos geradores anteriores à cisão) e DMV (fatos geradores após a cisão).

A ressaltar, contudo, que os autos não cuidam da responsabilidade tributária (por transferência ou indireta, ressalte-se) aventada pela recorrente. A alegação de que a sujeição passiva devia ser atribuída à DMV apenas introduziu confusão na lide, sendo absolutamente desarrazoada.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO

A par dos autos e das alegações da recorrente, inicialmente ressalto que não podem ser analisadas aqui as alegações de inconstitucionalidade contra o alargamento da base de cálculo da Contribuição promovido pela Lei nº 9.718/98, a incluir as receitas financeiras tributadas pela fiscalização bem como o de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, na aplicação da multa.

Somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03
	Fls: 304
Marilde Cursino de Oliveira Mot. Seg. 31487	

Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto n.º 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

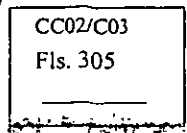
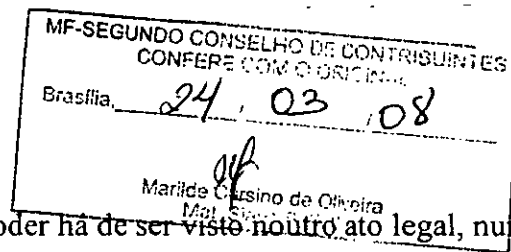
Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25/06/2007, publicado em 28/06/2007. No Regimento anterior, disposição no mesmo sentido constava do seu 22-A (Portaria MF n.º 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002).

Apesar de o novo Regimento Interno, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de inconstitucionalidade – ao contrário do Regimento antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada inconstitucional se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que o Regimento Interno, seja o antigo ou o atual, há de ser interpretado em conjunto com o Decreto n.º 2.346/97. Neste, por sua vez, inexistente qualquer autorização para aplicação de inconstitucionalidade declarada na via incidental (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A norma a ser extraída do texto do inc. I do parágrafo único do art. 49 do Regimento novo, aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007, é rigorosamente idêntica à norma retirada do inc. I do parágrafo único do art. 22-A do Regimento anterior, na redação dada pela Portaria MF n.º 103/2002. A expressão “ação direta” não precisava constar da redação anterior, tanto quanto sua omissão na redação atual é irrelevante. É assim porque, tanto antes como agora, não há outorga de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância ao novo Regimento, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se atualmente, após a Portaria MF n.º 147/2007, os Conselhos de Contribuintes têm poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n.º





9.718/98, é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutra ato legal, nunca no referido ato infralegal.

Em consonância com a interpretação acima, sublinho não poder considerar, nesta oportunidade, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

Como tal inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

A inconstitucionalidade decretada pelo STF é prova cabal de que os argumentos expendidos contra o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pela Lei nº 9.718/98, são de cunho constitucional, ao contrário do que defendem alguns, com base em julgamentos do STJ. Embora seja certo que o STJ tratou do tema como sendo de índole infraconstitucional, analisando a incompatibilidade entre a Lei ordinária nº 9.718/98 e o CTN, cuja eficácia é de lei complementar, após o pronunciamento do STF a controvérsia está dirimida.

RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS: TRIBUTAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98


Desprezada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, cabe concluir que a Cofins, bem como o PIS Faturamento, incide sobre as demais receitas afora as decorrentes de vendas de mercadorias e de prestação de serviços.

A Constituição, no seu art. 195, I, "b", estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a "receita ou faturamento" (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo "faturamento", ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se considera que a referida Emenda não deu suporte à Lei nº 9.718/98, como já decidiu o STF), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas." (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03 Fls. 306
 Marilde Corsino de Oliveira Mat. Siga 91530	

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".


O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

MULTA QUALIFICADA: REDUÇÃO AO PATAMAR BÁSICO DE 75%

A fiscalização, ao tratar da qualificação da multa, enquadrou-a no art. 71 da Lei nº 4.502/64, por considerar ter havido sonegação. Afirma que o contribuinte utilizou-se do artifício de declarar à Receita Federal, através da DCTF, valores muito inferiores aos efetivamente devidos e com plena consciência do fato, uma vez que as contribuições corretas constam de sua própria contabilidade e foram também por ele informadas na DIPJ.

Na forma prescrita pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Os três artigos da Lei nº 4.502/64 tratam de infrações subjetivas, em que o dolo - que consiste na vontade do agente



MF-SEG: FUNDO DE CONTRIBUIÇÕES CONFERE SOMO FISCAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03 Fls. 307
 Marilda Barroso de Oliveira Mat. Sign. 21	

de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)⁶ – é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Para a qualificação da multa, carece seja demonstrado o dolo pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discríme entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a laga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexu entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

(...)

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposu da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.⁷


Na autuação em tela, no Termo de Verificação Fiscal consta que os valores informados pela contribuinte nas DIPJ são compatíveis com os apurados pela fiscalização com base na escrituração da empresa, embora consideravelmente superiores aos declarados nas DCTF. Tal circunstância, aliada ao fato de a contribuinte ter entregue à fiscalização os livros e as informações solicitadas, com base nas quais foram apuradas as diferenças que resultaram no lançamento, faz crer que o dolo não estava presente.

Diante das diferenças encontradas nas DCTF, em relação às DIPJ e à escrituração, a multa a ser aplicada deve ser a de 75%, em face da evasão caracterizada. De

⁶ Cf. art. 18, I, do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40).

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COMO ORIGINAL	
Brasília, 24/03/08	CC02/C03 Fls. 308
 Marilda Cursino de Oliveira Mant. S.º 2007	

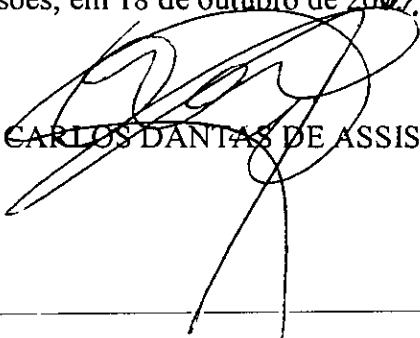
acordo com as provas carreadas aos autos, nem se tem a sonegação apontada pela fiscalização, que não conseguiu caracterizar o ilícito tributário como doloso, nem ocorreu simples elisão, já que o procedimento adotado pela contribuinte, de informar valores a menor nas DCTF não encontra guarida na lei. A infração enquadra-se na hipótese de evasão, consistente no recolhimento e na declaração ao Fisco federal de valores a menor que os devidos, de forma não permitida pela legislação tributária. Daí a redução da multa no período, para o percentual básico de 75%.

Dessarte, o lançamento deve ser mantido no valor principal e no montante dos juros de mora, porém com a redução da multa para o percentual básico de 75%.

CONCLUSÃO


Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para reduzir a multa ao percentual básico de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERENC. FISCAL/PROFESSOR

Brasão: 24 : 03 # 08


Marilise Cursino de Oliveira
Mat. Sijape 91650

Voto Vencedor

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora-Designada quanto ao alargamento da base de cálculo

Por discordar do Ilustre Conselheiro Relator quanto ao afastamento de dispositivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no exame da incidência da Cofins sobre as receitas financeiras e outras agregadas à matéria tributável por força do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, passo a expor sucintas considerações que embasaram meu voto divergente.

Cumpre então registrar que o STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da supramencionada lei, tendo o Acórdão correspondente transitado em julgado em 5 de setembro de 2006.

Em face disso, entendo estar-se diante de hipótese prevista no art. 49, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, que prescreve:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)


Suscitou-se, nesta Terceira Câmara que o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, constituiria óbice à aplicação ao exercício da faculdade regimental acima transcrita. Contudo, não comungo esse entendimento. Ao contrário, entendo que, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais, o referido Decreto expressamente impôs aos órgãos julgadores da administração fazendária o dever de afastar o dispositivo declarado inconstitucional. É o que se depreende do seu art. 4º, parágrafo único, cujo teor transcreve-se:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;



Brasília	24 / 03 / 08	CC02/C03
		Fls. 310
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650		

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Note-se que o transcrito art. 4º cuidou de atribuir competência a dirigentes da administração fazendária para determinar, no âmbito de suas atribuições, que não se prossigam com exigências tributárias fundamentadas em dispositivos declarados inconstitucionais e, em seu parágrafo único, tratou das exigências já constituídas e na fase litigiosa do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário para deferir aos julgadores administrativos a competência para, na apreciação da lide, afastar os referidos dispositivo.

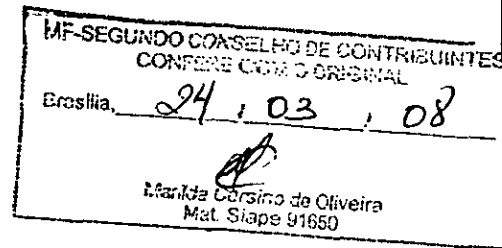
Assim sendo, quanto às receitas financeiras e outras que, no caso em exame, não decorrem da atividade empresarial típica da recorrente, sua tributação pela Cofins possui fundamento legal no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que foi declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do STF, estando, pois, configurada a hipótese do art. 49, inc. I, do já citado Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que, combinado com o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 1997, impõe o cancelamento da exigência tributária relativa a essas receitas.

Destarte, dirijo do Conselheiro Relator para, nesse ponto, dar parcial provimento ao recurso para que sejam excluídas da base de cálculo da Cofins as receitas financeiras e outras cuja base legal para a tributação seja o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA



Declaração de Voto

CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora prende-se ao afastamento de lei declarada inconstitucional (art. 3º da Lei nº 9.718/99) em controle difuso.

A princípio, esclareça-se que na declaração de inconstitucionalidade “incidental”, efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensa a sua excoutoriedade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88 ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97, após autorização pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Também não se discute que, nos termos do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

Interpretação Sistemática

Se feita uma leitura mais atenta do referido Decreto e não apenas uma interpretação isolada do *caput* do seu art. 1º, como muito amiúde se faz, verifica-se que não é suficiente o cumprimento dessas duas condições para que o julgador possa adotar o precedente do STF em controle difuso, dado que o teor do art. 1º ressalta que devem ser “obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto”:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

(...)



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS
CONFERÊNCIA ORIGINAL
Processo 24.03.08
BRASIL, Conselho do Distrito
Muita Graça, 1980

CC02/C03
Fls. 313

impugnações/recursos que estão no âmbito do julgamento? Nada de muito metafísico ou profundo, apenas regula consequências lógicas, enquadrando-se perfeitamente como "aspectos complementares à norma enunciada" (art. 23, III, "c", do Decreto nº 4.176/2002, que regula as normas de redação). De outra forma, como conciliar o modais deônticos de "possibilidade"/"permissão" atribuídos ao Secretário da Receita Federal do Brasil e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional contraposto em contraponto aos modais de "necessidade"/"obrigação" vinculados no parágrafo único aos órgãos julgadores? Ademais, como entender que a condição de inequívocidade, por demais vaga e indeterminada, seja atribuída a todos os julgadores de primeira e segunda instâncias, quando a evidência se trata de uma tomada de decisão eminentemente política a depender de uma análise econômica de custo/benefício a ser efetuada.

Essa incoerência, definitivamente, só pode ser sanada a partir da distinção existente entre Estado judicante e executor. Nas hipóteses em que o ente executivo acena com a desistência de medidas próprias de sua competência, obviamente, o ente judicante a homologa, como faria com qualquer parte envolvida no litígio. Repito, nada a ver com rompimento de hierarquia.

Interpretação Histórica

Apenas para argumentar, uma interpretação histórica também refuta a tese de que o parágrafo único contempla uma "exceção à exceção", como muito amiúde se propaga. A mesma função exercida pelo parágrafo na estrutura do Decreto nº 2.194, de 07/04/1997 também está sendo exercida no Decreto nº 2.346, de 10/10/1997. A função não é a de criar "uma exceção à exceção", mas tão-somente de explicitar uma vinculação lógica já colocada alhures, dado pelo próprio contexto linguístico, mesmo o Legislador tendo sido redundante ao fazê-lo. No caso do Decreto anterior havia muito mais necessidade de ser redundante em explicitar aquela vinculação, uma vez que o conteúdo a ser transmitido se encontrava esperso em vários artigos. Já no Decreto nº 2.346/97 a função exercida pelo parágrafo único ao artigo 3º perdeu um pouco do sentido, uma vez que a estrutura do Decreto anterior ficou toda condensada em um único dispositivo (art. 4º do Decreto nº 2.346/97). A função do parágrafo no novo Decreto fica, então, bastante clara se contraposta à estrutura do Decreto nº 2.194/97 alterado, *verbis*:

Decreto nº 2.194 de 07.04.1997 – ANTERIOR:

“Art. 1º Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originalmente ou mediante recurso extraordinário.

Art. 2º Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no art. 1º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

Art. 3º Caso os créditos tributários constituídos estejam pendentes de julgamento, compete aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, subtraírem a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.

MF-SEGURANÇA SOCIAL - TRIBUTÁRIO CONFÉRENCIA ÚNICA	24:03:108	CC02/C03 Fls. 314
Marilda Custódio de Oliveira Mat. Slape 91650		

Parágrafo único - A não-aplicabilidade da norma pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal fica condicionada à determinação de que trata o art. 1.º." (g.n)

De resto, o que importa é perceber, através de uma interpretação histórica, que a mesma ligação existente entre o parágrafo único do art. 3º e o art. 1º do Decreto nº 2.194/97 foi "espelhada", fazendo-se ainda presente, dessa feita de forma implícita, no novo Decreto (nº 2.346/97) - art. 4º e o seu parágrafo único -, formando um todo coerente dentro de um único artigo.

Feitas essas considerações apenas no sentido de demonstrar que o Decreto nº 2.346/97 não nos vincula quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto no controle difuso de constitucionalidade de lei sem que tenha ocorrido a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, passemos a demonstrar porque, a meu ver, data máxima vênua, penso que a alteração regimental não modificou esse estado de coisas.

Novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes

Em primeiro lugar, em havendo uma antinomia entre o Decreto nº 2.346/97 juntamente com a Constituição Federal e o novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é até desnecessário aduzir que referida antinomia deve ser resolvida privilegiando-se o critério hierárquico, no caso, a interpretação do Decreto nº 2.346/97 aqui exposta em consonância com a Constituição Federal deve prevalecer.

E por último, mas não menos importante, o Regimento Interno não é o lugar mais adequado para se inserir questões relativas a Direito Material, comportando, no máximo, questões atinentes ao direito processual, bem assim questões disciplinares/éticas. O que se encontra no Regimento não é um comando ou prescrição obrigando à autoridade julgadora afastar norma declarada inconstitucional em controle difuso, mas tão-somente uma permissão, ou melhor, uma declaração de tolerância, para que assim se proceda caso o ordenamento jurídico passe a abarcar em um momento futuro essa possibilidade, o que se demonstrou a exaustão que ainda não é o caso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO