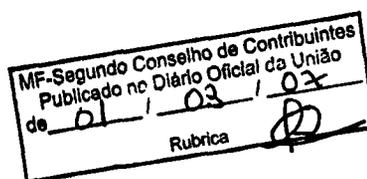




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

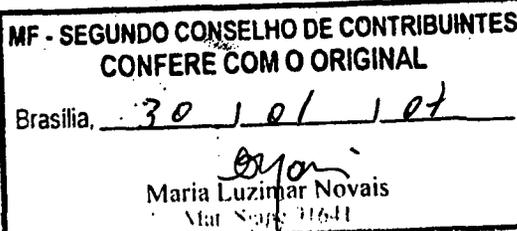
Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179



Recorrentes : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO – SP E VIAÇÃO SÃO RAPHAEL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

### NORMAS PROCESSUAIS

Multa Qualificada. Redução sistemática da base de cálculo da contribuição. Descabimento. A redução da base de cálculo da contribuição, ainda que indevida e sistemática, mas desde que os valores informados nas declarações regularmente entregues à SRF coincidam com os constantes da escrita fiscal e contábil da empresa, não configura hipótese de fraude ou de sonegação descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, pelo que incabível a exasperação da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.



### Recurso de ofício negado.

### COFINS

DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

### NORMAS PROCESSUAIS.

BASE DE CÁLCULO. É o faturamento mensal assim considerado a receita bruta de venda de bens e de bens e de serviços do estabelecimento contribuinte, sem abatimento de custo de mercadoria ou de serviço vendidos.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE MAJOROU A BASE DE CÁLCULO E A ALÍQUOTA - COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO. a conduta consistente em reduzir sistematicamente, sem amparo legal, a base de cálculo da contribuição devida caracteriza *evidente intuito de fraude* e sujeita o infrator à multa de ofício qualificada no percentual de 150% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

JUROS DE MORA. Decorrem de lei e, por terem natureza compensatória, são devidos em relação ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta de recolhimento no prazo legal.

TAXA SELIC. A cobrança dos encargos moratórios deve ser feita com base na variação acumulada da Selic, como determinado por lei.

### Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DRJ EM RIBEIRÃO PRETO – SP E VIAÇÃO SÃO RAPHAEL LTDA.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 20 / 01 / 06  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Supl. 91641

2º CC-MF  
Fl.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.** Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres (Relator). Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor; **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao alargamento da base de cálculo da Cofins.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda; e **III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nas demais questões.**

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 01 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. Sijupc 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

Recorrentes : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO – SP E VIAÇÃO SÃO RAPHAEL LTDA.

### RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos em tela, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

*A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de insuficiência no recolhimento da Cofins do período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003.*

*2. Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 182 a 187, a autuada excluiu indevidamente valores das bases de cálculo da contribuição, sem amparo legal, a pretexto de obedecer à regra da não cumulatividade prevista no art. 154, I, da Constituição Federal, seguindo orientação de escritório de advocacia. Tal exclusão, de forma consciente, deliberada e reiterada, teria ocasionado recolhimentos insuficientes por meio de informação de receitas em valor menor do que o efetivamente recebido, caracterizando evidente intuito de fraude e justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.*

*3. De acordo com os demonstrativos de fls. 158 a 162 e 171 a 181, o autuante constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 2.370.416,03, sendo R\$ 768.138,10 de contribuição, R\$ 450.070,93 de juros de mora e R\$ 1.152.207,00 de multa proporcional à contribuição.*

*4. A base legal do lançamento encontra-se descrita nas fls. 170 e 181.*

*5. Devidamente cientificada em 06/07/2005, conforme Aviso de Recebimento dos Correios à fl. 192, a interessada apresentou, representada por Brasil Salomão e Matthes - Advocacia, a impugnação de fls. 195 a 224.*

*6. Nela a impugnante suscitou a preliminar de decadência do lançamento referente aos períodos do ano de 2000 porquanto, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tendo sido formalizados em 23 de junho de 2005, o prazo para constituição desses créditos foi ultrapassado.*

*7. No mérito, defendeu a regularidade das exclusões da base de cálculo por ela promovidas, reiterando seu entendimento quanto à não-cumulatividade da Cofins, citando o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, o art. 3º, §2º, III e § 4º, da Lei nº 9.718, de 1998 e o Ato Declaratório Normativo nº 31, de 1997, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação para embasá-lo.*

*8. A seguir discorreu sobre inconstitucionalidades da ampliação da base de cálculo e majoração da alíquota da Cofins – promovidos pela Lei nº 9.718, da exigência dos juros de mora com base na taxa Selic e da multa aplicada.*

*9. Defendeu que a multa fosse ao menos reduzida ao percentual de 75%, por ausência de qualquer prática fraudulenta e, ao final, o cancelamento da autuação.*

Acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir o solicitado. A deliberação adotada recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30 / 01 / 07 Maria Luzimar Novais Mat. Sijap 91641
--

2º CC-MF Fl. /
----------------------

*A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.*

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUMULATIVIDADE.**

*No período objeto da autuação a Cofins incide de forma cumulativa, sendo permitidas tão somente as exclusões da base de cálculo previstas na legislação de regência.*

**DECADÊNCIA.**

*O prazo para a Fazenda Nacional constituir créditos da Cofins é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderiam ter sido constituídos.*

**CONSTITUCIONALIDADE.**

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.*

**DEDUÇÃO INDEVIDA. FRAUDE.**

*A redução indevida da base de cálculo da Cofins, por exclusão de valores sem amparo legal, mesmo que de forma reiterada, não configura fraude.*

**Lançamento Procedente em Parte**

Em virtude do crédito exonerado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento apresentou Recurso de Ofício a este Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, alterado pela Lei nº 9.532, de 1997, e Portaria MF nº 375, de 2001.

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20/01/07 Maria Luzimar Novais Mat. Siapa 91641
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Do Recurso de Ofício

A turma recorrida desqualificou a multa lançada, reduzindo-a para o percentual de 75% do valor do imposto devido, ao argumento de que a redução indevida da base de cálculo da Cofins, por exclusão de valores sem amparo legal, mesmo que de forma reiterada, não configuraria fraude.

A meu sentir, o recurso merece provimento pelas razões seguintes:

A situação fática trazida aos autos leva a inexorável conclusão de que a conduta adotada pela reclamante percorreu todos os caminhos do tipo da fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse tipo é doloso e admite condutas comissivas e omissivas.

É cediço que, na fraude, os núcleos verbais são “impedir”, “retardar”, “excluir”, “modificar”. Além desses, completam o tipo objetivo outros elementos, de valoração jurídica. Vemos que “impedir” e “retardar” estão ligados a “ocorrência do fato gerador”, e “excluir” e “modificar”, ao seu turno, ligados a “características essenciais do fato gerador”. No tipo subjetivo, por sua vez, a lei requer o dolo, composto de um elemento cognitivo ou intelectual - a consciência da realização dos elementos objetivos do tipo - e de um elemento volitivo - a vontade de realização também dos elementos do tipo objetivo. No tipo subjetivo, ainda, está compreendido, no dispositivo em análise, o que em doutrina se conhece por “elemento subjetivo especial do tipo”, pois a lei descreve algo mais que o dolo, no campo subjetivo do autor. De tudo isso que se obtém com o auxílio de Luiz Regis Prado (in Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. I, Parte Geral, Ed. Revista dos Tribunais, 3ª ed, págs. 295 a 299), é possível conceber que, para a adequação típica, é necessário, além do dolo, que intentem os agentes a consumação de um resultado proibido, que se insere como elemento subjetivo especial, consistente na redução, na supressão ou no diferimento do tributo devido.

As provas acostadas aos autos não deixam dúvida de que a Contribuinte, ao informar receitas em valor menor do que o efetivamente recebido, agiu de forma a modificar as características essenciais do fato gerador da Contribuição. A lei da Cofins incumbiu o sujeito passivo do dever de apurar e recolher, antes de qualquer procedimento de ofício, a contribuição devida, bem como informar ao Fisco, dentre outros, a ocorrência do fato gerador, a base de cálculo correta da contribuição, o valor da exação devida e da recolhida. Vale dizer que o ordenamento conferiu ao sujeito passivo o dever de levar ao conhecimento da autoridade fiscal os elementos essenciais do lançamento.

Desta feita, resta claro que a conduta da recorrente - informar, na declaração, receitas em valor menor do que o efetivamente recebido - é conduta comissiva típica do dispositivo em lume. Expeço este entendimento ao observar a previsão do elemento subjetivo especial - supressão, redução ou diferimento do tributo. As condutas realizadas são adequadas ao tipo objetivo e puníveis, porque dirigidas à consecução de um daqueles fins, inscritos no elemento subjetivo especial.

A redução indevida e sistemática da base de cálculo da contribuição, por parte do sujeito passivo, de modo a reduzir intencionalmente o montante do tributo devido, ajusta-se ao



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuinte

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>30</u> / <u>01</u> / <u>07</u>
 Maria Luzimar Novais Mbr. Supl. C. 2.011

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, pela modificação de uma característica essencial da obrigação tributária.

Outrossim, exigem-se o dolo, isto é, consciência e vontade de realização dos elementos objetivos do tipo, e um elemento subjetivo especial, uma tendência subjetiva da realização da conduta típica, que lhe é intrínseca, a ser vislumbrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96: a supressão ou a redução do tributo. Em outros termos, a conduta descrita no tipo objetivo não basta, para a perfeita adequação típica, se os agentes não tiverem em mira a realização dos fins contidos no elemento subjetivo especial. Todavia, no caso em exame, o dolo é marcante, com seus elementos cognitivo e volitivo, porquanto o agente tinha consciência da realização da ação típica, acima mencionada, e bem demonstram as provas de que agiu o sujeito passivo, reiteradamente, por mais de 05 anos, inspirado pela vontade de realizar esta ação: reduzir das receitas informadas ao Fisco os custos das mercadorias vendidas, quando sabia ser ilícita tal redução, haja vista que não encontrava amparo no ordenamento jurídico nem nas decisões dos tribunais administrativo e judicial. Tudo isso tendo como meta reduzir o montante da contribuição devida.

Caracterizada a fraude, à luz dos que se expôs, não há como deixar de reconhecer a qualificadora e, com isso, restabelecer a exasperação da multa para o percentual de 150% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida.

Por todas essas razões, dou provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, as questões trazidas a debate são: decadência de parte do lançamento fiscal, a não-cumulatividade da contribuição, a inconstitucionalidade do aumento da base de cálculo e da alíquota da Cofins pela Lei nº 9.718/98, a inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora e a irrazoabilidade e o confisco da multa aplicada.

A primeira questão a ser enfrentada é a do prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

<sup>1</sup>Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

*Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

<sup>1</sup> Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.

6





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 01 / 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Supl. 91641

2ª CC-MF  
Fl.

diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer<sup>2</sup>:

Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

*Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.*

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)*

*E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.*

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvida:

*(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da*

<sup>2</sup> TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>30 / 01 / 04</u> Maria Luzimar Novais Mat. Sinep 91641
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

*tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.*

(...)

*A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.*

*De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.*

*Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).*

*Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei*

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei nº 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30/01/07 Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91641
--

2º CC-MF  
Fl.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário.

*Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.*

*Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.*

*Adverta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

<p>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL</p> <p>Brasília, 30 / 01 / 107</p> <p><i>Maria Luzimar Nôvais</i> Mat. Siap. 91641</p>
---

<p>2º CC-MF Fl.</p>
-------------------------

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

*É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).*

*No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece à certa doutrina.*

(...)

*Convalescem, 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 é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar 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. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei*

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>:

*o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.*

*Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art, 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.*

*Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.*

*Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.*

*Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário*

<sup>3</sup> (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 20 / 01 / 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

*e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.*

*Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.*

*Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.*

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que, enquanto viger o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, o crédito tributário em exame não foi alcançado pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 06/07/2005 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 31/01/1999 e 31/12/2003.

No tocante à pretensa não-cumulatividade da contribuição, entendo não assistir razão à Reclamante, pois, no período auditado, a Cofins, nos termos da Lei Complementar nº 70/1991 e alterações válidas, era cumulativa, incidindo sobre o faturamento mensal assim considerado a receita bruta de venda de bens e de bens e de serviços do estabelecimento contribuinte, sem abatimento de custo de mercadoria ou de serviço vendidos.

Essa questão da não-cumulatividade da contribuição, foi muito bem enfrentada pelo então Conselheiro da Segunda Câmara do Segundo Conselho Luiz Roberto Domingo, no voto condutor do Acórdão nº 202. 13.113, que a seguir transcrevo:

De plano, é de se constatar que não cabe razão à recorrente quanto às alegações de inconstitucionalidade da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, seja pelo fato de a Lei Complementar nº 70/91, que a instituiu, ter sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, seja pelo fato de não ter sido essa exação constituída sob os auspícios do princípio da não-cumulatividade.

Como bem salientou em seu Recurso, a recorrente adotou o critério da não-cumulatividade a "modus próprios", entendendo ser aplicável à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Com efeito, a Constituição Federal, como carta política de estrutura do Estado, que cria os mecanismos da dinâmica de todo o sistema jurídica nacional, adotou o princípio da não-cumulatividade, especificamente, para alguns impostos. Diz, expressamente, quando atribui a obediência ao princípio, que determinado tributo será não-cumulativo.

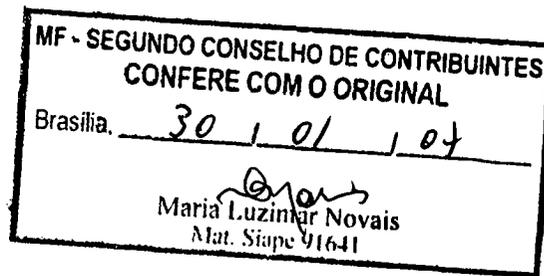
A dicção expressa, contida nos arts. 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso I, não deixa dúvidas para os outros tributos, que atuam em cadeias comerciais e produtivas, não haverá a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Por outro lado, a declaração de inconstitucionalidade do aumento da alíquota do Finsocial não guarda relação jurídica com a exigibilidade da Cofins, uma vez que a Cofins foi inserida no mundo jurídico por legislação própria e desvinculada da contribuição social que



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179



2º CC-MF  
Fl.

substituiu. Não se pode atribuir o julgamento de inconstitucionalidade de uma norma específica (do Finsocial) a outra norma que sequer refere-se à mesma contribuição.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito, tanto que, quando do julgamento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.789/89, aquele Colegiado Magno deferiu o aditamento à inicial para que a declaração de inconstitucionalidade alcançasse as disposições normativas contidas na nova lei, a Lei nº 8.212/91.

Isso é prova de que, quando o Supremo Tribunal Federal analisa a constitucionalidade de uma norma, o faz especificamente em relação àquela norma, relativa àquele dispositivo normativo veiculado, e não outro, ainda que o venha a substituir.

O rigor que é compreensível, desde que entendido o Sistema Político e o equilíbrio das forças políticas conformados na Constituição Federal, no qual há um respeito mútuo entre os poderes, com o fim de preservar o Estado de Direito e o próprio Sistema Político-Jurídico estabelecido.

Contudo, no caso em tela, sequer trata-se de norma decorrente de alteração, cuja eventual inconstitucionalidade viesse a persistir. Trata-se, sim, de contribuição nova, instituída por lei complementar, no âmbito da competência tributante da União, cuja constitucionalidade foi declarada em Ação Direta de Constitucionalidade nº 01-01-DF.

De outra banda, a jurisprudência Uníssona do Segundo Conselho de contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não se aplicava à Cofins. Diante disso, entendo que, nesse ponto, não merece reparo a decisão recorrida que manteve exigência da contribuição tal qual constante do auto de infração, isto é, cumulativa.

Em relação à suposta inconstitucionalidade do aumento da base de cálculo e da alíquota da contribuição pela Lei nº 9.718/1998, alegada pela recorrente, é de observar-se que à autoridade administrativa não compete a apreciação da constitucionalidade das normas tributárias, vez que no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos *erga omnes* no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito *inter partes* no controle difuso, a lei goza de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional..

Assim, como a citada lei não fora julgada inconstitucional, tampouco tivera sua execução suspensa pelo STF, não se pode negar-lhe vigência, agindo, pois, corretamente, a Fisco ao aplicar-lhes ao lançamento.

Já no que diz respeito à insurgência da reclamante contra o percentual da multa de ofício aplicada, deve-se ressaltar ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular o percentual da multa de ofício a ser exigida do sujeito passivo, pois a própria lei já a especifica. No caso presente, a penalidade foi calculada no percentual de 150 % do valor da contribuição não recolhida, por determinação do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, já que a conduta da reclamante em reduzir sistematicamente, sem amparo legal, a base de cálculo da contribuição caracteriza o “*evidente intuito de fraude*” repudiado pelo dispositivo legal acima citado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 20 / 01 / 04  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sinape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Dessa feita, como a incidência da multa e o seu percentual decorrem de expressa disposição legal, não poderia a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade administrativa, fixar critério para formalização do crédito tributário inadimplido diverso do previsto na legislação fiscal. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu à risca a legislação de regência da época em que foi constituído o crédito fiscal, não indo além nem aquém do fixado na lei.

De outro lado, a alegação de confisco e irrazoabilidade da multa aplicada, não será aqui debatida, porquanto a discussão passaria, necessariamente, por juízo de constitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, matéria reservada à competência, com exclusividade do Poder Judiciário.

Melhor sorte não merece os argumentos sobre a inaplicabilidade da taxa Selic, pelas razões seguintes: é indubitável ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular os percentuais dos encargos legais a serem exigidos do sujeito passivo, pois a própria lei já os especificam. No caso presente, os juros foram calculados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme determinação dada pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Desse modo, como a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressa disposição legal, não se pode imputar vício ao ato de lançamento no qual formalizou-se o crédito tributário inadimplido com os acréscimos determinados por lei.

Quanto à suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic como índice dos juros de mora, alegada pela recorrente, é de se observar que à autoridade administrativa, como dito linhas acima, não compete a apreciação da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias. Assim, como os dispositivos legais relativos aos juros de mora objeto da presente lide não foram julgados inconstitucionais, tampouco tiveram sua execução suspensa pelo STF, não se pode negar-lhe vigência, agindo, pois, corretamente, a Fisco ao aplicar-lhes ao lançamento.

Com essas razões, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>30 / 01 / 04</u>  Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641
---

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Fui designado relator do voto referente ao recurso de ofício, que trata da exasperação da multa de ofício para 150% do valor do débito, em virtude do entendimento da fiscalização de que ficara caracterizado o evidente intuito de fraude definido no artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Nesse item dissenti do ilustre Presidente e relator que dava provimento ao recurso de ofício por concordar com as assertivas do auditor responsável pelo lançamento. De se notar que este artigo 72 define o que seja considerado fraude para efeito de majoração da multa, sendo de rigor a sua transcrição:

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento:*

Embora aí se tenha enquadrado a possibilidade é de relevo também o artigo 71 da mesma lei, que define sonegação:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Nas palavras do autuante, a empresa teria reduzido sistematicamente a receita informada à SRF por meio de suas DCTF/DIPJ.

Ocorre que do exame mais detido dos autos, convenci-me, todavia, não haver elementos que permitissem concordar com essa afirmação. Com efeito, o que a empresa fez sistematicamente foi reduzir a **base de cálculo** da contribuição pela indevida exclusão dos custos dos serviços prestados, numa antecipação, não amparada em lei, da não-cumulatividade da contribuição. Embora constitua uma clara afronta à norma legal definidora da base de cálculo, não vemos como isso possa ser enquadrado em algum dos artigos citados da Lei nº 4.502, o que justificaria a imposição da multa majorada, a teor do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

E ali se vê que não basta que haja dolo; é preciso que a conduta dolosa tenda a impedir ou retardar seja o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das circunstâncias pessoais do agente que possam afetá-lo, seja a própria ocorrência daquele fato gerador ou suas características essenciais.

Dada a quase impossibilidade prática de impedir a ocorrência do fato gerador a fraude fica caracterizada, quase sempre, quando a empresa insere em algum documento uma informação falsa, em consonância com a parte final daquele art. 72 ("excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento"). Os exemplos mais notórios são os casos de nota fiscal fria, calçada e paralela, mas também entendemos que se identifica com a hipótese a inserção de informação falsa em declaração prestada à SRF por obrigação estabelecida em lei.

Não foi isso, entretanto, o que ocorreu no caso presente. Efetivamente, em todos os meses objeto da autuação o valor da receita bruta que consta nas DIPJ entregues corresponde

15



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10850.001606/2005-28  
Recurso nº : 132.796  
Acórdão nº : 204-01.179

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, _____	30 / 01 / 04
Maria Lúizimar Novais Mat. Sincp 916-11	

2ª CC-MF  
Fl.

àquele que figura nos livros contábeis da empresa. Não está afirmado nos autos, mas pode-se deprender, que esta, por sua vez, confere com os valores constantes nos seus documentos fiscais de venda dos serviços (notas fiscais).

Assim, não houve, a nosso ver, nenhuma apresentação de informação não condizente com a verdade. E tanto é assim que a fiscalização pôde identificar a infração pelo exame apenas dos efeitos fiscais do próprio contribuinte, onde as informações necessárias estavam perfeitamente lançadas.

A mesma observação leva à conclusão de que tampouco houve omissão de informação essencial ao conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do agente que pudessem afetar aquela hipótese de incidência. Todas as informações estavam presentes e foram, com efeito, utilizadas pela fiscalização na feitura do lançamento.

Um ponto relevante a ser repetido é que o agente fiscal, para identificar a infração, não precisou recorrer ao procedimento conhecido como circularização, que consiste na coleta de informações com os clientes e/ou fornecedores da firma fiscalizada, justamente para levantar informações não encontradas nela própria.

Portanto, o que houve, a nosso sentir, foi uma “interpretação” da lei que não resiste nem mesmo à simples leitura da norma legal, já que ali está escrito que a base de cálculo da Cofins é o faturamento, bem como também ali se definem as exclusões aceitas. Não há dúvida, portanto, de que a “orientação dada pelo escritório de advocacia” é, no mínimo, de uma incompetência repugnante. Daí, porém, a tipificar hipótese de comportamento doloso tendente a impedir ou retardar seja a ocorrência do fato gerador (fraude) seja o seu conhecimento pela autoridade fazendária (sonegação) parece um pouco exagerado.

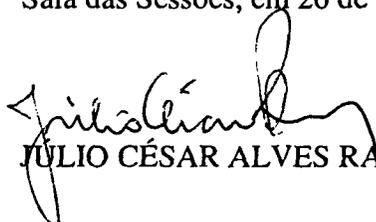
Se assim concluíssemos, nos veríamos obrigados a proceder de modo idêntico em todos os casos em que um dado contribuinte não adotasse a base de cálculo prevista na norma legal, embora seus livros e declarações não contivessem qualquer informação não condizente com a verdade nem omitissem alguma informação essencial ao lançamento.

Igualmente não me conduz a entendimento idêntico ao do autuante o fato de a empresa ter agido assim de forma reiterada por mais de cinco anos. Ao contrário, estando os elementos necessários à autuação integralmente informados à SRF, de rigor reconhecer-se que a continuidade da prática somente foi possível pela inércia da autoridade fiscal.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício no sentido de manter a redução da multa para o percentual de 75% como decidido na instância *a quo*.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS