



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	0.16.02/07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/6/2006

Cleiza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.

É hígido o auto de infração elaborado pela autoridade competente e que observou todos os requisitos legais para sua feitura.

AÇÃO JUDICIAL. COISA JULGADA.

Se em ação própria o contribuinte obteve decisão desfavorável sujeitando-o ao recolhimento das contribuições sobre as receitas financeiras, a Administração Pública não pode elidir a coisa julgada com base em novas alegações (art. 474 do CPC).

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos administrativos de julgamento não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de inconstitucionalidade.

COFINS. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Aperfeiçoado o lançamento por homologação e sobrevindo o fato jurídico da homologação tácita, é inaplicável a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à decadência, em relação aos períodos de apuração encerrados até novembro de 1999. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente); e II) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Aristófanes Fontoura de Holanda, OAB/DF nº 1.954-A, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Simone Dias Musa (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/9/2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Recorrente : MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 15/12/2004 para constituir o crédito tributário de R\$ 10.732.428,21, em razão da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins apurada nos períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2002.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 10576/10617, foi detectada falta de recolhimento da contribuição em razão de a empresa não ter incluído nas bases de cálculo as receitas financeiras, contrariando o art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Durante o procedimento fiscal a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2002.70.01.013308-1 (fls. 10.704/10.726), com pedido para que o juiz reconhecesse sucessivamente o direito de a recorrente não recolher a contribuição ao PIS e a Cofins sobre as receitas advindas da variação cambial, ou o direito de calcular o valor das receitas líquidas de variação cambial, deduzindo as variações cambiais negativas das positivas, pelo regime de competência.

Tendo em vista o deferimento parcial da medida liminar, às fls. 10727/10730, determinando a incidência das contribuições somente sobre o valor líquido das variações cambiais, bem como sua confirmação por meio da sentença de fls. 10.730/10.738, a Fiscalização segregou o lançamento em dois autos de infração.

O primeiro auto de infração é o que está albergado neste processo, onde, na apuração mensal das bases de cálculo da contribuição, as variações cambiais positivas foram computadas pelo valor líquido, ou seja, subtraindo-se dos valores das variações cambiais positivas os valores das variações cambiais negativas, tributando-se apenas a variação cambial mensal líquida.

O segundo auto de infração é o que está anexado ao Processo nº 10930.004388/2004-11 (Recurso nº 129.941), onde foi constituída a exigência da contribuição sobre as variações cambiais que foram excluídas do auto de infração citado no parágrafo anterior.

Por meio do Acórdão nº 8.190, de 30/03/2005, a 3ª Turma da DRJ em Curitiba - PR julgou procedente o lançamento (fls. 10.798/10.818).

Regularmente notificada daquela decisão em 18/04/2005, a empresa interpôs o recurso voluntário de fls. 10.824/10.849 em 11/05/2005, instruído com os documentos de fls. 10850/10874, onde constou o arrolamento de bens.

Alegou em preliminar a nulidade do auto de infração por ofensa ao art. 149, § 2º, da CF/88, bem como a decadência do direito de a Fazenda lançar as contribuições devidas no período compreendido entre fevereiro e novembro de 1999.

No mérito, insurgiu-se contra a decisão recorrida por ter julgado procedente o lançamento. Alegou que a Fiscalização não levou em consideração as variações cambiais



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/9/2006

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

negativas e os saldos negativos anteriores a fim de tributar apenas o saldo positivo quando existente, conforme determina o art. 9º da Lei nº 9.718/98. Além disso, a MP nº 2.158-35 estabeleceu no art. 30, § 1º, que a apropriação dessas receitas deveria ser levada a efeito na efetiva liquidação das operações, ou seja, pelo regime de caixa. Acrescentou que o lançamento é inválido por tentar tributar receitas financeiras, uma vez que a Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins ao arremio do art. 110 do CTN e que as variações cambiais positivas são mera atualização de valor que não refletem qualquer capacidade contributiva.

Requeru o acolhimento do seu recurso para que fossem devolvidas a esta instância as razões de impugnação e reformada a decisão de primeiro grau, determinando-se o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Cléuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO CARLOS ATULIM

A autoridade administrativa atestou, à fl. 10876, que foram cumpridas as exigências da IN SRF nº 264/2002, relativas ao arrolamento de bens.

Considerando que o recurso preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Com exceção da decadência, invoco o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar como razões de decidir deste voto as mesmas razões lançadas pelo julgador Cláudio Massao Morimoto, às fls. 10803/10818, do voto condutor do Acórdão recorrido.

No que tange à nulidade alegada, o que a recorrente chama de “nulidade material”, em verdade, é uma alegação de invalidade do lançamento perante a norma constitucional insculpida no art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Entretanto, o auto de infração foi calcado no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que determina que todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive as receitas provenientes das variações cambiais ativas, devem integrar a base de cálculo da contribuição.

A recorrente procurou dissimular uma alegação de inconstitucionalidade batizando-a com o nome “nulidade material”.

Portanto, nenhum reparo merece o acórdão recorrido, pois o lançamento foi efetuado pela autoridade competente; com autorização legal e conforme as prescrições ditas pelo Poder Judiciário e, ainda, com observância dos requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não existindo nenhuma nulidade no caso concreto.

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

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/9/2006

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

O art. 173 do CTN assim estabelece:

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

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

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

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

(...)" (destaquei)

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

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

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

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

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

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia contida e limitada, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ, conforme se observa na seguinte ementa:

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL - CTN - CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido." (Acórdão unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental nº 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09/02/98)

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

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

No caso concreto, conforme narrou a fiscalização no termo de verificação, o auto de infração resultou das verificações obrigatórias, onde foram confrontados os valores declarados e pagos com a escrituração contábil da empresa, tendo sido lançadas apenas as



Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

diferenças resultantes deste confronto, as quais se cingiram às receitas financeiras resultantes da variação cambial, que não haviam sido oferecidas à tributação pela empresa.

Isto significa que houve pagamento antecipado ao “prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150, *caput*, do CTN. Portanto, aperfeiçoou-se o lançamento por homologação e sobreveio o fato jurídico da homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos antes do quinquênio anterior à notificação do lançamento ao contribuinte.

Desse modo, no caso concreto não há como invocar o prazo de decadência para o Fisco “apurar e constituir” os créditos da Seguridade Social previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Considerando que o auto de infração foi notificado ao contribuinte em 21/12/2004, foram homologados de forma tácita os períodos de apuração encerrados até novembro de 1999, os quais deverão ser excluídos do presente lançamento, em razão de o crédito tributário ter sido extinto na forma do art. 156, VII, do CTN.

No mérito, verifica-se que a recorrente discutiu a validade da ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins em dois mandados de segurança.

Os documentos anexados pela recorrente às fls. 10850/10860 destes autos confirmaram que a questão da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718/98 já havia sido submetida ao crivo do Poder Judiciário no Mandado de Segurança nº 99.201.1356-6, cuja decisão desfavorável à recorrente transitou em julgado em 14/10/2002.

O segundo Mandado de Segurança foi o de nº 2002.70.01.013308-1, cuja sentença encontra-se nas fls. 10.731/10.738, na qual se pode verificar que o Judiciário reconheceu o direito de a recorrente oferecer à tributação do PIS e da Cofins apenas as variações cambiais líquidas apuradas dentro do regime de competência. Em outras palavras: o Judiciário autorizou a dedução das variações cambiais negativas das variações cambiais positivas, a fim de que fosse tributado apenas ao resultado positivo dentro do regime de competência.

A análise do termo de verificação e das planilhas que o acompanham (fls. 10618/10644) revelam que, ao contrário do alegado, a Fiscalização cumpriu à risca o mandamento da sentença de fls. 10731/10738, pois foram considerados como receita apenas as variações cambiais líquidas, apuradas pelo regime de competência.

A própria recorrente atestou na sua impugnação que a fiscalização cumpriu a sentença judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2002.70.01013308-1, conforme deixa claro o seguinte excerto, extraído da impugnação (fl. 10663):

“(…) Preliminarmente deve ser fixado que a presente questão não foi objeto do citado mandado de segurança 2002.70.01013308-1 como é possível verificar-se da petição inicial (doc. 03), da liminar (doc. 04) e da sentença de primeira instância (doc.05), simplesmente porque o que se discute é se pode o fisco cobrar tal tributo sobre qualquer receita financeira auferida pela impugnante, calcado na Lei nº 9.718/98 e o mandado de segurança se prende somente à apuração da base de cálculo do tributo entendendo que as despesas de variação monetária devem ser deduzidas das receitas de variações monetárias (...)”.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/06/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004389/2004-57
Recurso nº : 129.942
Acórdão nº : 202-17.159

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Portanto, tendo sido observada a norma contida na sentença judicial, não há como apurar as contribuições pelo regime de caixa ou adotando-se outros critérios pretendidos pela recorrente, uma vez que a norma individual e concreta emanada da sentença substituiu a lei entre as partes para o caso concreto.

Os demais argumentos trazidos pela recorrente, como as violações do princípio da capacidade contributiva e do art. 110 do CTN, também não podem ser utilizados para elidir a coisa julgada que se formou no primeiro Mandado de Segurança (nº 99.201.1356-6), que sujeitou a recorrente à incidência das contribuições sobre a totalidade de suas receitas.

O art. 474 do CPC estabelece que *"Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido"*. Isto significa que se a coisa julgada no Mandado de Segurança nº 99.201.1356-6 se formou no sentido de que a empresa deve se submeter à ampliação da base de cálculo das contribuições na forma prevista na Lei nº 9.718/98, a Administração Pública não pode desobedecê-la e exonerar as receitas financeiras da incidência das contribuições com base em outras alegações e defesas, pois o art. 474 do CPC expressamente veda esta possibilidade.

Ainda que assim não fosse, a Administração Pública não poderia negar vigência à Lei nº 9.718/98 com base na alegação de violação do art. 110 do CTN, pois, conforme já se viu alhures, o contraste entre lei ordinária e lei complementar resolve-se no âmbito do controle de constitucionalidade.

No caso presente, existe norma individual e concreta resultante da conjugação dos dois mandados de segurança. Segundo o Mandado de Segurança nº 99.201.1356-6, a recorrente ficou sujeita à incidência das contribuições sobre todas as receitas; enquanto que, pelo Mandado de Segurança nº 2002.70.01013308-1, poderá excluir da base de cálculo das contribuições apenas as variações monetárias passivas, observado o regime de competência.

Portanto, tendo a fiscalização lançado a contribuição apenas sobre o valor líquido das variações cambiais, com observância do regime de competência, não há reparo algum a fazer quer no auto de infração, quer na decisão recorrida.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir os valores lançados até novembro de 1999, em razão da decadência.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

Antônio Carlos Atulim
ANTÔNIO CARLOS ATULIM