

do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins por meio de lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

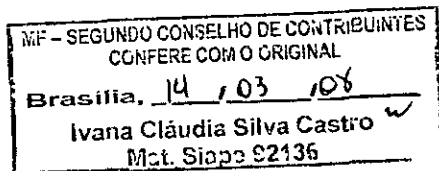
**INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF.
EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.**

Nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, 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.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A
MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PREVISÃO
LEGAL. ART. 161 DO CTN.**

Não havendo previsão legal para a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício relativa a tributos vencidos a partir de 1º/01/1997, a partir do seu vencimento, cobram-se juros de mora de 1% ao mês, conforme disposto no art. 161 do CTN.

Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) por maioria de votos: a) para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do PIS e da Cofins ocorridos no mês de fevereiro de 1998. Vencidos quanto à decadência da Cofins os Conselheiros Antonio Zomer (Relator), Nadja Rodrigues Romero e Maria Cristina Roza da Costa, esta também quanto à decadência do PIS. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor quanto à decadência da Cofins; e b) para excluir a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, mantendo-se esta exigência no patamar de 1%, nos termos do art. 161 do CTN. Vencidos, em primeira votação, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero e Antônio Carlos Atulim que votaram pela manutenção da taxa Selic sobre a multa de ofício e, em segunda votação, os Conselheiros Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López que votaram

Processo n.º 13502.000527/2003-86
Acórdão n.º 202-18.598

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14/03/07
Ivana Cláudia Silva Castro ✓
Mct. Siapp 02136

CC02/C02
Fls. 3

pelo não cabimento da cobrança de juros sobre a multa de ofício; II) por unanimidade de votos, para excluir das bases de cálculo do PIS e da Cofins os descontos obtidos, os juros ativos, as receitas de aplicações de curto prazo, as variações monetárias, os tributos a recuperar, o crédito presumido de IPI e os descontos e abatimentos.



ANTONIO CARLOS ATULIM

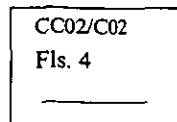
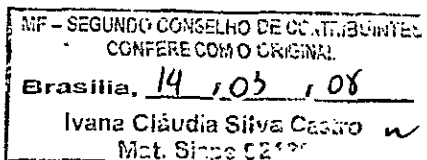
Presidente



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.



Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 04/08 e 273/277, lavrados para exigência da contribuição para o PIS e da Cofins, apuradas em procedimento de verificações obrigatórias, no qual se constatou a existência de divergências entre os valores escriturados e aqueles declarados/pagos pela empresa nos anos de 1998 a 2002.

Cientificada dos lançamentos em 19/05/2003, a empresa os impugnou, requerendo o seu cancelamento com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- a autuação não aponta a origem das diferenças apuradas, limitando-se a compor a base de cálculo e compará-la com a encontrada pela empresa, aferida através dos valores recolhidos;

- a ampliação da base de cálculo das contribuições procedida pela Lei nº 9.718/98 é inconstitucional. Além disto, a exigência das contribuições, com base na referida lei, no mês de fevereiro de 1999 ofende o princípio da anterioridade nonagesimal inscrito no § 6º do art.195 da CF/88;

- o período de apuração de fevereiro/1998 está decaído, a teor do disposto nos arts.150 e 156, V, do CTN;

- não se pode cobrar as contribuições sobre o crédito presumido de IPI, mesmo sob a égide da Lei nº 9.718/98;

- o autuante incluiu na base de cálculo as variações cambiais decorrentes dos direitos e das obrigações da impugnante apenas quando estas geraram receitas, desconsiderando-as quando estas representaram redução de receitas;

- mesmo sob o regime de competência, a exigência das contribuições sobre as variações monetárias só pode dar-se no momento do seu recebimento e não sobre a expectativa de ganho;

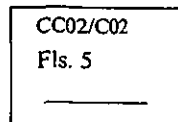
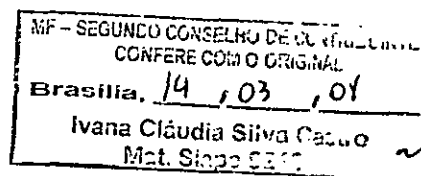
- no mês de janeiro de 1999 não foi excluído da base de cálculo a venda cancelada no valor de R\$ 32.026,18;

- no mês de agosto de 1999 foi incluída na base de cálculo o valor relativo a receita de serviços de incineração, que foi estornado pela empresa no mês seguinte, conforme demonstra a cópia do balancete anexado (doc.06), no valor de R\$ 76.394,62;

- no mês de setembro de 1999 foram incluídos indevidamente na base de cálculo valores recuperados de tributos indevidamente recolhidos, no valor de R\$ 631.490,49;

- no mês de dezembro de 1999 foram incluídos indevidamente na base de cálculo os valores relativos aos descontos concedidos pela COPENE nas aquisições de Propeno, os quais foram estornados no próprio mês da exigência, conforme Razão (doc.05), nos valores de R\$ 183.403,98 e R\$ 7.000,00;

- em face da grande quantidade de provas documentais a serem produzidas, requer a realização de diligência para demonstrar os equívocos fiscais.



A DRJ em Salvador – BA julgou os lançamentos parcialmente procedentes, decidindo:

- 1 – indeferir o pedido de diligência;
- 2 – rejeitar a preliminar de decadência, por entender que o prazo de que a Fazenda dispõe para efetuar o lançamento da contribuição para o PIS e da Cofins é de dez anos, conforme disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91;
- 3 – que a autoridade administrativa não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de dispositivo da legislação tributária;
- 4 – proceder aos acertos das bases de cálculo relativas aos meses de setembro e dezembro de 1999, tendo em vista as irregularidades apontadas pela autuada, com exceção da alegação da não exclusão de venda cancelada no mês de janeiro de 1999, por falta de comprovação;
- 5 – manter a tributação do crédito presumido do IPI e das variações cambiais ativas.

Em relação à receita dos serviços de incineração, a DRJ manteve a tributação no mês de agosto de 1999 e a excluiu da base de cálculo do mês setembro de 1999, quando ocorreu o seu estorno por parte da empresa.

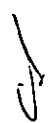
No recurso voluntário, a empresa reafirma o seu entendimento de que as exigências do PIS e da Cofins relativas ao fato gerador ocorrido em 28/02/98 foram alcançadas pela decadência antes da constituição dos respectivos lançamentos.

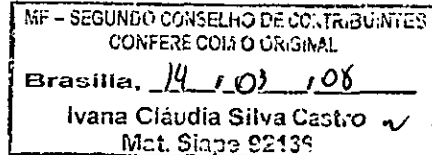
Em relação à quantificação das contribuições exigidas, aduz que a fiscalização considerou a totalidade das suas receitas, contrariando o posicionamento firmado pelo plenário do STF no julgamento dos RE nºs 357.950, 390.840. 358.273 e 346.084, pelo que deve o Colegiado, com fundamento no Decreto nº 2.346/97, cancelar o lançamento decorrente da ampliação da base de cálculo imposta pela Lei nº 9.718/98.

No mais, mantém a sua insurgência contra o tributação do crédito presumido do IPI, do resultado positivo das variações cambiais e dos impostos a recuperar, estes na parte não excluída pela decisão recorrida. No entender da recorrente, todos os valores da conta nº 0033.10005.00005 devem ser excluídos da base de cálculo. Caso restem dúvida quanto a este direito, requer a realização de diligência para confirmação do alegado.

Por fim, requer a não cobrança de juros sobre a multa de ofício porque, no seu entender, não haveria previsão legal para esta incidência.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

As questões postas à apreciação deste Colegiado são:

- a decadência da exigência do PIS e da Cofins relativa ao fato gerador ocorrido em 28/02/98;
- a tributação indevida de receitas que não constituem faturamento, incluídas na base de cálculo das contribuições pela Lei nº 9.718/98, como, por exemplo, o crédito presumido do IPI, o resultado positivo das variações cambiais e os impostos a recuperar, estes últimos excluídos parcialmente pela decisão recorrida. Caso seja necessário, requer a realização de diligência para esclarecimentos dos pontos levantados pela defesa; e
- a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Primeiramente, há que se indeferir o pedido de diligência, uma vez que há nos autos elementos suficientes para se decidir a lide. Ultrapassada esta questão, passo à análise das demais questões postas em julgamento.

1 – Do prazo decadencial para o lançamento da Cofins

A Cofins integra o rol das contribuições para a seguridade social, sendo seu prazo decadencial regulado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (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.”

A defesa parte do pressuposto de que a Lei nº 8.212/91, sendo lei ordinária, não poderia alterar o prazo decadencial fixado nos art. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, porque a Constituição de 1988 teria reservado o estabelecimento de regras relativas à prescrição e à decadência à lei complementar.

Entretanto, a Constituição, no art. 146, III, é taxativa ao dispor que à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] prescrição e decadência. Prazos decadenciais não se inserem entre as

normas gerais sobre prescrição e decadência, como demonstrou o ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 129.066, que deu origem ao Acórdão nº 204-00.042, de 13/04/2005:

"... 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."

Do mesmo voto, extraio a seguinte citação na qual o Supremo Tribunal Federal manifesta-se no sentido de que matéria versada em lei complementar, para a qual a CF não exige este tipo legislativo, pode ser alterada por lei ordinária, *verbis*:

"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, Rel. Min. Moreira Alves)

Roque Antonio Carrazza, também citado no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, ao analisar o art. 146 da Constituição, defende claramente a tese de que a definição dos prazos decadenciais e prescricionais é matéria de lei ordinária e não de lei complementar, como se pode verificar no seguinte trecho de sua obra:

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

[...]

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).

Como se vê, a lei complementar estabelece normas gerais e as pessoas políticas detentoras de competência tributária cuidam de estabelecer as normas específicas. No exercício de sua competência tributária específica para instituir contribuições sociais, a União editou a Lei nº 8.212/91, na qual inseriu o art. 45 fixando o prazo de dez anos para a constituição dos créditos da Seguridade Social.

Ainda do supracitado voto, reproduzo outra citação do Professor Roque Antonio Carrazza acerca deste tema, com o seguinte teor:

"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 prestigiá-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.

[...]

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 abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário 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.” (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)

Afora estes posicionamentos, registro que as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais também têm sido no sentido de que a Fazenda Pública dispõe de 10 (dez) anos para efetuar o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, como se pode ver na ementa do Acórdão CSRF/02-01.793, de 24/01/2005, *verbis*:

“NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - COFINS - O prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação à contribuição para financiamento da seguridade social é de 10 anos, regendo-se pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91.”

Por fim, anota-se que a decisão do STJ no incidente de inconstitucionalidade instaurado no Recurso Especial nº 616.348, declarando inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, não atende aos requisitos do art. 49, parágrafo único, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, para que seja estendida pela Administração Pública aos demais casos concretos.

Assim, considerando que a ciência da contribuinte deu-se em 19/05/2003 e o fato gerador mais distante refere-se ao mês de fevereiro de 1998, não há período decaído no lançamento da Cofins.

2 – Do prazo decadencial para o lançamento do PIS

A recorrente pugna pela decretação da decadência da exigência relativa ao fato gerador de fevereiro de 1998.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a qual me alinho, pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS é de cinco anos, como demonstra a ementa do Acórdão nº CSRF/02-01.810, de 24/01/2005, aprovado à unanimidade pela Segunda Turma, abaixo transcrita:

“PIS – DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. [...]”

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, como restou evidenciado no julgamento do REsp nº 395059/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, cuja ementa foi assim redigida:

“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º, e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.
3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.
4. Recurso especial improvido." (gn)

As diversas câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, mesmo que não de forma unânime, têm seguido a orientação da CSRF e do STJ, conforme nos dão conta as seguintes ementas:

"NORMAS PROCESSUAIS. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Em não havendo antecipação de pagamento, aplica-se o artigo 173, I, do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes da Primeira Seção do STJ (EREsp nº 101.407/SP). PIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais. [...]" (Acórdão nº 201-78.241, de 23/02/2005).

"[...] PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não define prazo decadencial, apenas estatui a guarda de documentos. A aplicação da regra de decadência ao PIS, na falta de legislação específica e reconhecida pelo STF sua natureza tributária, se reporta à especificidade de cada um dos fatos geradores, valendo dizer que, para aqueles cujos créditos foram satisfeitos, mesmo com insuficiência, seguem o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto aqueles outros, para os quais não houve pagamento, seguem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN." (Acórdão nº 202-15.706, de 10/08/2004).

No presente caso, como a ciência do auto de infração se deu em 19/05/2003, não pode subsistir nenhuma exigência decorrente de fatos geradores ocorridos antes de 19/05/1998. Conseqüentemente, deve ser cancelado o lançamento relativo ao fato gerador de fevereiro de 1998, que é o único pertencente ao período decaído.

3 - Do lançamento decorrente da ampliação da base de cálculo prescrita pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98

Examinando os demonstrativos de apuração das contribuições, fls 14/17 e 283/286, constata-se que a base de cálculo utilizada pela fiscalização engloba descontos obtidos, diversas espécies de receitas financeiras, tributos a recuperar, crédito presumido de IPI e variações monetárias, cuja tributação estava amparada pelas disposições do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, quando foram julgados os Recursos Extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

O pleno do STF considerou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento para abarcar a totalidade das receitas das empresas, por entender que a majoração

da base de cálculo da contribuição por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

A partir dessas decisões, o STF vem aplicando reiteradamente a mesma interpretação em seus julgados, conforme demonstram, por exemplo, as seguintes ementas:

"1. Recurso extraordinário. 2. PIS - Programa de Integração Social. Alteração da base de cálculo. Conceito de faturamento. Lei nº 9.718/98 e Lei Complementar nº 07/70. 3. Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 388830 / RJ. Relator: Min. GILMAR MENDES Julgamento: 14/02/2006)

"1. Recurso extraordinário: inépcia: incorrência. Histórico da causa e demonstração do cabimento do recurso - que, na hipótese da alínea a, se confunde com 'as razões do pedido de reforma da decisão recorrida' - suficientemente delineados nas razões da recorrente, possibilitando a perfeita compreensão da controvérsia. 2. COFINS: base de cálculo: L. 9.718/98, art. 3º, § 1º: inconstitucionalidade. Ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. (RE-AgR 308882 / PR. Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 14/03/2006)

"AÇÃO CAUTELAR. Tributo. Contribuição social. COFINS. Majoração da alíquota. Art. 8º da Lei nº 9.718/98. Pretensão de outorga de efeito suspensivo a recurso extraordinário. Inadmissibilidade. Norma declarada constitucional pelo Supremo. Agravo improvido. Não se admite tutela cautelar de atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário que argúi inconstitucionalidade de norma que o Supremo reputou constitucional." (AC-AgR 892 / SP. Relator: Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 14/02/2006)

A definitividade da decisão do STF é comprovada pela proposta de edição de Súmula Vinculante que se encontra em tramitação naquela corte, com o seguinte teor, *verbis*:

"Enunciado: 'É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.'

Precedentes: RE nº 346.084 Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006; RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006."

Para regulamentar as situações em que tenha havido decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o Poder Executivo expediu o Decreto nº 2.346/97, que assim dispõe, no seu art. 4º, parágrafo único, *verbis*:

“Art. 4º (...)

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.”

O art. 1º do Decreto nº 2.346/97 tornou vinculante para a Administração Pública as decisões definitivas do STF que fixem a interpretação do texto constitucional, enquanto que o parágrafo único do seu art. 4º impõe aos órgãos administrativos de julgamento o afastamento, nos casos pendentes de julgamento, da norma declarada inconstitucional.

Sendo assim, excluem-se da tributação: os Descontos Obtidos (conta 033.1001.00001); Juros Ativos (contas 033.1001.00002 e 033.1005.00001); Receitas de aplicações de curto prazo (conta 033.1001.00003); Tributos a Recuperar (conta 033.1005.00005); Crédito Presumido de IPI; Variações Monetárias (conta 034.1001.00005) e Descontos e Abatimentos (conta 0031.2001.00005).

4 - Da possibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício

Por fim, insurge-se a recorrente sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada, alegando não haver previsão legal e citando os Acórdãos nºs 201-78.718, de 19/10/2005 e 202-16.397, de 14/06/2005.

Esta questão tem sido levantada cada vez com mais frequência pelos contribuintes, e quase sempre apenas em grau recursal. Por conta disto, algumas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes não têm conhecido da matéria por considerá-la preclusa ou estranha aos autos.

Não me parece ser assim. A multa de ofício vence trinta dias após a ciência do auto de infração, data que, em regra, coincide com a data de impugnação. Se os juros penalizam a mora, obviamente não podem ser exigidos no auto de infração, não se constituindo, então, em matéria impugnável, por falta de um dos pressupostos para a instauração do litígio na primeira instância, que é a intimação para o seu pagamento.

Após o julgamento de primeira instância, porém, o contribuinte é intimado a pagar o crédito tributário remanescente, aí sim, acrescido de juros de mora, também sobre a multa de ofício não paga no seu respectivo vencimento.

Se a imposição dos juros sobre a multa só surge nos autos em momento posterior à data de impugnação, entendo ser cabível a sua apreciação pelo Conselho de Contribuintes, conforme disposições contidas no § 4º do art. 4º do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal. Se a matéria não for apreciada pela Câmara, restará ferido, a meu ver, o princípio da ampla defesa, uma vez que não se estabelecerá novo contraditório na fase de execução do presente julgado, como ocorre na esfera judicial.

Portanto, conheço da argumentação da recorrente, apresentada com o fim de se contrapor a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A matéria já foi apreciada pela Câmara na sessão de 14/06/2005, quando do julgamento do Recurso nº 125.436 (Acórdão nº 202-16.397, por mim relatado), ocasião em que se decidiu, por unanimidade, que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício proporcional lançada conjuntamente com o tributo ou contribuição, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997.

A conclusão de que os juros Selic não incidem sobre as multas proporcionais lançadas juntamente com o imposto ou contribuição foi extraída da interpretação dada ao art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98, que deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”
(gn)

Não me parece que a palavra “**débitos**” utilizada pelo *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 contempla o principal e a multa de ofício, isto porque, se assim fosse, esse dispositivo estaria amparando a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, quando, taxativamente, prega que “*Os débitos para com a União, [...] serão acrescidos de multa de mora.* Assim, não vejo como o § 3º desse artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 (MP nº 1621-31/98), a seu turno, prescrevem, *verbis*:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR,

serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º *A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

§ 2º *Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

§ 3º *Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.”
(g.n.)

O art. 29 da MP nº 1621-31/98, embora utilize a expressão “*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições*”, que abarca o principal e a multa de ofício, restringe a sua aplicação, ao acrescentar: “*constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994*”.

O *caput* do referido art. 29 não prescreveu a incidência dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Esta abrangência tampouco pode ser encontrada no parágrafo 1º do referido dispositivo legal, que apenas regula a constituição dos créditos tributários tratados no *caput* a partir de 01/01/1997, ou seja, trata do lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Reforça este entendimento a expressão “constituídos ou não” inserida no *caput* do art. 29, quando determina a conversão de UFIR para Real.

De igual forma, os demais parágrafos do art. 29 não trataram dos fatos geradores posteriores a 01/01/1997, até porque, como esclarece o Manual de Redação da Presidência da República (2ª edição, revista e atualizada. Brasília, 2002), “*Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal*”.

Assim, o art. 30 da Lei nº 10.522/2002 (originada da MP nº 1.621), ao determinar a incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic sobre os débitos de qualquer natureza, tratados no art. 29 da mesma lei, não pode alcançar as multas de ofício proporcionais,

¹ MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229). Cf. também PINHEIRO, Hesio Fernandes. *Técnica legislativa*, 1962. p. 100.

lançadas conjuntamente com os impostos ou contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

Gilberto Ulhôa Canto, referindo-se à interpretação a ser dada às normas tributárias, assim se manifestou (*in*: 4º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, São Paulo, 1995, p. 175):

“Um erro grave que no trato das questões tributárias se comete com lastimável frequência é buscar na Lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. A título de lhes dar interpretação ‘funcional’, compatível com a ‘realidade econômica’, e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se com enorme açodamento na interpretação dos textos, como se elas tivessem, sempre, de ser interpretadas. Na verdade, a Lei deve ser lida e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico de maior complexidade, que somente cabe quando (a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando de norma, (b) quando aquilo que deflui da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contra as Leis da natureza, (c) quando um dispositivo de Lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro artigo da mesma Lei, ou (d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere. Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula.”

Nos casos em que a multa de ofício é constituída de forma isolada, no entanto, a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic encontra previsão legal expressa no art. 43 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Entretanto, esta previsão não pode justificar a interpretação ampliada dos demais dispositivos, com o fim de incluir na previsão legal aquilo que a lei não regulou.

Assim, após a análise dos dispositivos legais que tratam da incidência de juros de mora sobre os débitos para com a União de maneira diferente do disposto no art. 161 do CTN, concluo pela improcedência da cobrança deste encargo, com base na taxa Selic, sobre as multas de ofício lançadas conjuntamente com os impostos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar esta matéria, quando do julgamento do Recurso nº 155.344, na sessão de 25/05/2007, proferiu o Acórdão nº 101-96.177, relatado pela Conselheira Sandra Maria Faroni, de cujo voto adoto e abaixo transcrevo o seguinte trecho:

“A questão de fundo deste recurso é a incidência de juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício.

[...]

Ao nascer a obrigação não nascem os juros de mora. Os juros não decorrem do fato gerador, como a obrigação principal, mas da impontualidade. A exigibilidade dos juros de mora decorre da lei (CTN, art. 161), e a legislação aplicável para seu cálculo é a legislação vigente a cada momento em que se verifica a mora.

É preciso atentar que o art. 161 não é autorizativo, mas sim, impositivo. O dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, mas a impõe, sempre que o crédito for pago após o vencimento. Seu § 1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente. A taxa de 1% não configura limite mínimo ou máximo para os juros, porque a taxa será aquela prevista na lei em vigor quando da mora, mas sim, a taxa a ser aplicada em caso de ausência de lei fixando-a em outro percentual.

O tema de incidência dos juros sobre a multa por lançamento de ofício foi mais de uma vez enfrentado por esta Câmara. Quando da apreciação de embargos de declaração (recurso 128.490 do qual fui relatora), concluí :

‘Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e reratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN.’

Numa outra oportunidade a Câmara deliberou sobre o tema, em voto do ilustre Conselheiro Valmir Sandri (Acórdão 94.931, de 04/04/2005). A matéria não era exatamente a mesma, porque envolvia anistia, mas o Colegiado (cujas composição restou profundamente alterada) novamente teve dúvidas sobre o assunto. O Relator trouxe à liça a Lei nº 10.522/2002, cujos artigos 29 e 30, combinados, determinam a incidência de juros de mora segundo a Selic sobre os “débitos de qualquer natureza” e os “decorrentes de contribuição”.

A 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão 202-16.397, deliberou que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

Em dezembro de 2005, novamente esta Câmara se debruçou sobre a matéria. Pelo Acórdão 101-95.308, da relatoria do Conselheiro Valmir Sandri, restou confirmado o entendimento do Acórdão 101-94.931, sendo mantidos os juros de mora incidentes sobre a multa. Mais uma vez cuidava-se de créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994.

J

A

No curso do ano de 2006, pelo menos em mais duas ocasiões (abril e outubro), enfrentei o tema, e minhas conclusões a respeito podem assim ser resumidas:

1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).
2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.
3. O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.²
4. O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
5. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.
6. Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º; Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.
7. O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.
8. O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 1º de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, de: (i) débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional; (ii) débitos decorrentes de tributos e contribuições

² Por óbvio, o valor originário, para fins de incidência dos juros de mora, não pode incluir os juros de mora, a multa de mora e a correção monetária, porque esses acréscimos não têm data de vencimento (pressuposto para incidência dos juros de mora), perdurando enquanto durar a mora.

arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995.

9. Em síntese:

- a. No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício.*
- b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora;*
- c. O termo inicial para a incidência de juros de mora é:
 - i. Para o tributo, o primeiro dia subsequente à data prevista na lei para seu vencimento;*
 - ii. Para a multa, o primeiro dia subsequente ao trigésimo dia subsequente à data da ciência do auto de infração.**
- d. Em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.*
- e. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic."*

A Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes também entendeu que sobre a multa de ofício não paga no vencimento, relativamente aos fatos geradores posteriores a 1º/01/1997, só pode incidir os juros previstos no art. 161 do CTN, como demonstra a ementa do Acórdão nº 107-08.679, de 27/07/2006, transcrita abaixo, apenas na parte pertinente:

"[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício proveniente de lançamento de imposto ou contribuição, não paga no vencimento, segue a regra do artigo 161 do CTN, não havendo previsão legal para a sua aplicação com base na Taxa Selic."


Isto posto, revejo a posição adotada por mim no Acórdão nº 202-16.397, de 14/06/2005, para concluir que sobre a multa de ofício proporcional relativa aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, lançada conjuntamente com o imposto ou contribuição, não incidem os juros Selic, por falta de previsão legal, mas o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Conclusão

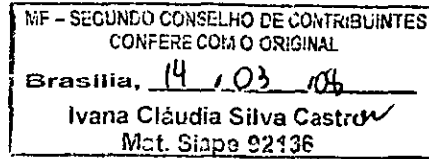


Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para: I) cancelar o lançamento do PIS relativo ao mês de fevereiro de 1998; II) excluir da base de cálculo das contribuições: os Descontos Obtidos (conta 033.1001.00001); Juros Ativos (contas 033.1001.00002 e 033.1005.00001); Receitas de aplicações de curto prazo (conta 033.1001.00003); Tributos a Recuperar (conta 033.1005.00005); Crédito Presumido de IPI; Variações Monetárias (conta 034.1001.00005) e Descontos e Abatimentos (conta 0031.2001.00005); e III) concluir que a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício seja feita com base no art. 161 do CTN e não pela taxa Selic.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.


ANTONIO ZOMER





Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora-Designada

Quanto à decadência da Cofins

Ouso divergir do Ilustre Relator apenas no que diz respeito a contagem da decadência para a Cofins.

A ciência do auto de infração da Cofins se verificou em 19/05/2003, para exigência da contribuição relativa a fatos geradores ocorridos no período maior ao de 5 anos contados pela regra do art. 150, § 4º, do CTN (28/02/98).

Entende o I. Relator que a decadência deve obedecer às regras inseridas na Lei nº 8.212/9, e neste caso, ao prazo de 10 anos para a constituição do crédito tributário. Entendo, com a devida vênia, que, a exemplo do que acontece com o PIS, o prazo deva ser o estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN, e portanto decaído está o período de apuração de 01/02/1998 a 28/02/1998.

Admito que a análise da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não. Neste caso, houve registro de terem ocorrido insuficiências no recolhimento da Cofins. Importante esclarecer a minha posição consolidada de que, havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador, conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e

necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.³

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁴

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. (...).

Feitas as considerações preliminares, há de se questionar primeiramente se a Cofins deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

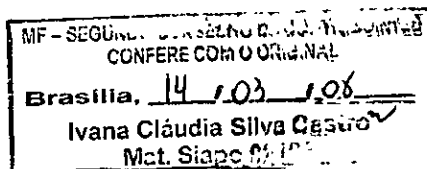
A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos, contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integrava à época dos fatos o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente".

³ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁴ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



“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.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado. (negrito, não do original)

(...).”

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo à Cofins, competência esta da Secretaria da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade do mencionado art. 45 tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Oportuno deixar explícito que em momento algum esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto a ilegalidade ou não dessa lei. Defendo como acima explicitado, e fundamentalmente, que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão-somente pela impertinência ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ou ao art. 173, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

“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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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”.

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, no qual, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

“(...) .Em conclusão :

a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de ‘c’ e ‘d’ acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.”

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da

MF - SE... CONSELHO DE CC
L... FERRE COM O ORIGI
Brasília, 14/03/08
Ivan: Cláudia Silva C
Inat. Siape 0213

administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)

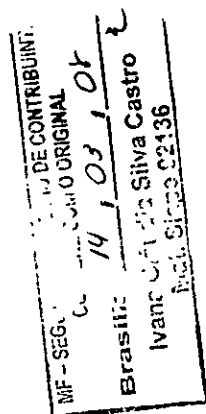
É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da



d

P

homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado', na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral, estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os fatos geradores ocorridos em fevereiro de 1998, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 19/05/2003, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de divergir do relator para reconhecer a decadência da Cofins, segundo as regras do art. 150, § 4º, do CTN, e portanto decaído o período de apuração de 01/02/1998 a 28/02/1998.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ