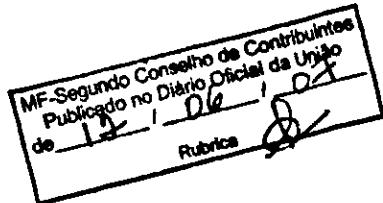




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101



2º CC-MF  
Fl.

Recorrentes : CENTRAL BLUMENAUENSE DE CARNES LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

### COFINS. RECURSO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

O agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tem consequências específicas previstas na legislação.

### MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado destaque à conduta do contribuinte, esteve associado o evidente intuito de fraude.

### RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. RETENÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

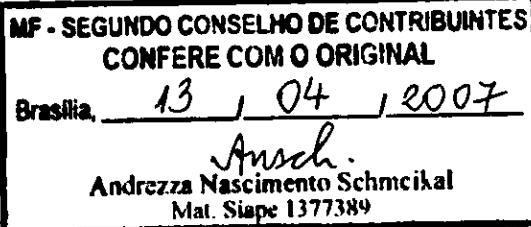
Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, independentemente de prévia autorização judicial. No caso dos autos, o auditor-fiscal estava autorizado pelo Delegado da Receita Federal a exercer as suas funções de execução do procedimento fiscal identificados no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F e de todos os atos necessários à sua realização.

### PROVA. REGISTROS CONTÁBEIS E VALORES INCLUÍDOS NAS DECLARAÇÕES ENTREGUES À RECEITA FEDERAL. INDISPENSABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A escrituração, bem como os valores incluídos nas declarações entregues à Receita Federal, só fazem prova a favor do contribuinte nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos que lhes dão substância estejam comprovados por documentos hábeis.

### NORMAS PROCESSUAIS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Ansch*  
Andrezza Nascimento Schmcikal  
Mat. Siape 1377389

Federal, a autoridade administrativa deve zelar pelo cumprimento das leis em vigor.

#### COFINS. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo de decadência da Cofins é a prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/98, ou seja, dez anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

#### FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta do regular recolhimento da contribuição, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

#### TAXA SELIC.

É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa Selic, conforme precedentes jurisprudenciais - AGRG nos EDcl no RE nº 550.396-SC.

#### Recursos de ofício e voluntário negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC e por CENTRAL BLUMENAUENSE DE CARNES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Simone Dias Musa (Suplente) e Ivan Allegretti (Suplente), que votaram por dar provimento parcial para reconhecer a decadência dos períodos anteriores a dezembro/99. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006.

Antonio Carlos Atulim  
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

*Ansch.*  
Andrezza Nascimento Schmickal  
Mat. Siape 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

Recorrentes : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC E CENTRAL BLUMENAUENSE DE CARNES LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe diferenças da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses-calendário de janeiro de 1999 a dezembro de 2001. A ciência se verificou em 18/06/2005.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

*"Por meio do Auto de Infração às folhas 202 a 213, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de R\$ 1.724.679,60 (um milhão, setecentos e vinte e quatro mil, seiscentos e setenta e nove reais e sessenta centavos), a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, acrescida de multa de ofício de 225% e dos encargos legais devidos à época do pagamento, referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses-calendário de janeiro de 1999 a dezembro de 2001.*

*Em consulta à 'Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)', às folhas 211 a 213, e ao 'Termo de Verificação Fiscal' (TVF), às folhas 199 a 201, verifica-se que a autuação se deu em razão da falta e/ou insuficiência de recolhimento da contribuição, como evidenciado pela confrontação entre valores escriturados e valores declarados/pagos.*

*Além dos valores devidos a título da exação contemplada na ação fiscal, foi exigida multa de ofício no percentual agravado de 225%. Em razão de a autoridade fiscal ter entendido como evidenciado o intuito de fraude, a multa foi majorada de 75% para 150%; a seguir, por conta de a contribuinte não ter atendido no prazo a intimação para esclarecer as diferenças entre valores apurados na escrituração e os efetivamente declarados, a mesma autoridade fiscal ampliou a penalidade para 225%.*

*Concomitantemente, foi formalizada, também, a representação fiscal para fins penais prevista na Portaria SRF n.º 326/2005 (constante do processo n.º 13971.000840/2005-50).*

*Irresignada com o feito fiscal, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador – mandato à folha 323 -, a impugnação às folhas 221 a 319, na qual expõe suas razões de irresignação.*

*Depois de, no item 1, às folhas 222 a 226, sumarizar o conteúdo do procedimento fiscal, a contribuinte produz, no item 2, às folhas 226 a 250, digressões de variada ordem acerca de questões genéricas de Teoria Geral do Direito e de Direito Tributário, que não se destinam propriamente ao ataque específico de qualquer aspecto do procedimento de ofício, mas sim, nas palavras da impugnante, a subsidiar a análise das alegações elencadas nos segmentos seguintes da impugnação.*

*No item 3.1, às folhas 250 a 253, faz a contribuinte uma exegese do artigo 195 do Código Tributário Nacional - CTN, calcada em excertos doutrinários e jurisprudenciais, para fins de defender a tese de que a apreensão de livros fiscais e/ou comerciais dependem de prévia autorização judicial. Nesses termos, como seus livros e demais documentos fiscais*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília,	13	04
2007		
<i>Ansel</i>		
Andressa Nascimento Schmeikal		
Mat. Siape 1377389		

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*foram retirados de seu estabelecimento sem tal autorização judicial, a autoridade fiscal teria afrontado a lei, tornando ilícita a prova carreada aos autos.*

*Já no item 3.2, às folhas 253 a 257, contesta a contribuinte o lançamento, afirmando que os autuantes não fizeram prova de que os valores definidos nas DCTF e DIPJ entregues à Receita Federal como exclusões da base de cálculo da exação, seriam valores tributáveis. Entende que 'se a Impugnante preencheu corretamente a DIPJ e DCTF e se permitem estas guias a inclusão de valores como 'exclusões' da base de cálculo da COFINS, é óbvio que tais informações são suficientes para que a Secretaria da Receita Federal as entenda em toda sua plenitude. Por isso, não há, como nunca houve a necessidade de apresentação de explicações adicionais para que se convença os Impugnados de eventuais dúvidas' (folha 254).*

*No item 3.3, às folhas 257 e 258, alega a contribuinte que, à época do lançamento (junho de 2005), já teria tido transcurso o prazo decadencial de cinco anos previsto para o lançamento de parte dos créditos incluídos no auto de infração ora contestado. Afirma que como no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial é de cinco anos, 'contado a partir do primeiro dia útil do próximo exercício' (folha 257), somente poderiam ter sido lançados créditos referentes a períodos-base posteriores a 01/01/2001. Arremata afirmando que 'caso não haja ocorrido a decadência, já se operou a prescrição. Portanto, sendo decadência e prescrição, ambas, causas de extinção do crédito tributário, conforme determina expressamente o art. 156, inciso V, somente os fatos jurídico tributários computados a partir de 01 de janeiro de 2001 podem integrar o auto de infração que ora se combate' (folha 258).*

*Em outro item, o 3.4, às folhas 258 a 261, insurge-se a contribuinte contra a base de cálculo da COFINS trazida pela Lei nº 9.718/1998. Entende que em contraposição ao que prevê o artigo 195 da Constituição Federal, o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, incluiu na base de cálculo da contribuição valores que não correspondem apenas a receitas relativas à prestação de serviços e à venda de mercadorias; pleiteia, assim, que sejam excluídas da matéria tributável os valores que não correspondam a estas duas citadas atividades.*

*No item 3.5, às folhas 261 a 273, traz a contribuinte alegações de variada ordem, tendentes todas à demonstração de que seriam inconstitucionais os dispositivos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que trouxeram o regime da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS. Em resumo, são tais as alegações:*

*(a) as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 seriam formalmente inconstitucionais, em face de que seriam incompatíveis com o disposto no artigo 246 da Constituição Federal, que vedava a adoção de medida provisória para a regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 01/01/1995 até a data da promulgação da Emenda Constitucional nº 32, de 12/09/2001. Como tais Leis se originaram da conversão de medidas provisórias e trataram de alterar matéria regida pelo artigo 195 da CF, artigo este que teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, seriam elas, portanto, formalmente inconstitucionais;*

*(b) as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser 'confrontadas com os princípios constitucionais que limitam a transferência de recursos dos contribuintes para o Estado (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar)' (folha 264);*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

*Anacl.*  
Andrezza Nascimento Schmickal  
Mat. Siapc 1377389

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*(c) o princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional, exige que sejam confrontados todos os créditos e débitos no momento do cálculo da exação devida. Assim, seria inconstitucionais as limitações ao creditamento de valores devidos nas etapas anteriores trazidas pelos artigos 1.º e 3.º da Lei n.º 10.637/2002 e artigos 1.º e 3.º da Lei n.º 10.833/2003.*

*No item 3.6, às folhas 273 a 282, contesta a contribuinte a aplicação das multas exigidas pela autoridade fiscal, por via das seguintes alegações:*

*(a) as multas de ofício exigidas afrontam o princípio constitucional do não-confisco, previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal. Tal entendimento já teria sido reconhecido por provimentos judiciais reiterados (inclusive do Supremo Tribunal Federal);*

*(b) a imposição da multa de 225%, efetuada que foi em razão da pretensa má-fé ou dolo da ora impugnante, afrontou os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, pois não existe na legislação tributária dispositivo legal que preveja tal percentual. Afirma, também, que penalidade não pode ser aplicada por via da analogia e que os dispositivos do Regulamento do Imposto sobre a Renda utilizados pelos autuantes para fundamentar a aplicação das multas, não se aplicam às contribuições sociais, mas apenas ao Imposto sobre a Renda, como expresso no artigo 1.º do citado Regulamento.*

*No item 3.7, às folhas 282 a 303, traz a contribuinte alegações dirigidas à demonstração de que 'jamais se poderá utilizar qualquer percentual diverso daquele disposto no art. 161, § 1.º do Código Tributário Nacional (1% - um por cento ao mês) como juros de mora' (folha 282). Menciona decisões judiciais neste sentido, além do que faz longas digressões tendentes à evidenciação, portanto, de que o uso da taxa SELIC como índice de juros de mora seria ilegal.*

*Já no item 3.8, às folhas 303 a 317, insurge-se a impugnante contra a quebra irregular de seu sigilo bancário. Afirma que o acesso do Fisco aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial, fere diversos princípios constitucionais, como tais os da inviolabilidade da intimidade, da vida privada, do sigilo de dados etc., que se conformam como cláusulas pétreas da atual Constituição Federal. Faz digressões acerca dos direitos e garantias individuais, à reserva de jurisdição do Poder Judiciário e ao conteúdo de excertos doutrinários e jurisprudenciais, com o fim de demonstrar que a Lei Complementar n.º 105/2001 e a Lei n.º 10.174/2001 não poderiam 'autorizar o Fisco a violar um direito constitucionalmente consagrado, como o sigilo bancário' (folha 317)."*

Por meio do Acórdão DRJ/FNS nº 6.855, de 21 de outubro de 2005, os Membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001*

*Ementa: COFINS. PRAZO DECADENCIAL - O prazo previsto para a constituição de créditos relativos à COFINS é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siapc 1377389	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Ementa: RETENÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL - Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, independentemente de prévia autorização judicial.*

*REGISTROS CONTÁBEIS E VALORES INCLUÍDOS NAS DECLARAÇÕES ENTREGUES À RECEITA FEDERAL. INDISPENSABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA - A escrituração, bem como os valores incluídos nas declarações entregues à Receita Federal, só fazem prova a favor do contribuinte nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos que lhes dão substância estejam comprovados por documentos hábeis.*

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE - O agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos não se aplica nos casos sem que a omissão do contribuinte já tem consequências específicas previstas na legislação.*

*MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado destaque à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.*

*Lançamento Procedente em Parte".*

Da presente decisão houve recurso de ofício a este Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, fundamentado nos arts. 25, § 1º, e 34, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e na Portaria MF nº 375, de 7 de dezembro de 2001.

Inconformada com a decisão desfavorável de primeira instância o contribuinte apresenta recurso, onde, em síntese e fundamentalmente, repara os argumentos apresentados quando de sua impugnação, quanto à decadência e ilegalidades apontadas. Alega que o auto de infração deve ser cancelado, eis que houve apreensão de documentação (sic), que serviu, única e exclusivamente, para a autuação, sem determinação legal (fl. 946). Aduz que o ônus da prova cabe ao autuante, em relevância ao princípio da verdade material.

Consta dos autos à fl. 998 a informação de constar Termo de Arrolamento de Bens e Direitos para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o art. 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002 (Processo nº 13971.001025/2005-16).

É o relatório.



Brasília, 13 / 04 / 2007

*Ansch.*  
Andrezza Nascimento Schmidkai  
Mai Siape 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
(VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA)

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos genéricos de regularidade formal e de tempestividade, merecendo as suas admissibilidades.

Passo primeiramente ao exame do recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO

Inicialmente verifico, pelo "Termo de Verificação Fiscal", à folha 201, ter sido aplicada a multa de 225% prevista, de forma expressa e literal, no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, dispositivo que assim dispõe:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - (Inciso revogado pela Lei nº 9.716, de 26.11.98).*

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*a) prestar esclarecimentos;*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

*Ansch*  
Andressa Nascimento Schmeckal  
Mat. Siape 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal." (grifou-se)

Entendeu corretamente a decisão recorrida de ofício que a exigência da multa de ofício com este percentual não pode ser mantida, em face dos seguintes argumentos a seguir reproduzidos:

*"Como do 'Termo de Verificação Fiscal', à folha 201, se pode inferir, a justificativa apontada pela autoridade fiscal para o agravamento da penalidade de 150% para 225% foi tão-somente a de 'que a empresa foi regularmente intimada a esclarecer as diferenças entre valores apurados e os efetivamente declarados, mas [...] deixou de atender no prazo marcado'. À evidência, comete a autoridade fiscal um importante equívoco.*

*O fato de o contribuinte não apresentar documentos ou esclarecimentos que comprovem determinados registros ou informações constantes da escrituração ou das declarações entregues à Receita Federal, não tem o condão de, por si só, autorizar a imposição da multa de 225%. O que justifica a imposição da penalidade agravada é a constatação de que com a conduta omissiva, o sujeito passivo inviabiliza, ou dificulta em muito, a apuração da verdade dos fatos e da matéria tributável, ou seja, o que é importante aferir é a resistência oposta pelo contribuinte ao conhecimento, por parte do fisco, da matéria tributável. Assim, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis, depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo. À evidência, tal situação é muito diferente da que aqui se tem.*

*Como claramente se percebe dos autos, o fato de a contribuinte não ter comprovado a materialidade do montante de exclusões da base de cálculo da COFINS, não obstou a atividade fiscal, tanto é assim que o lançamento pode ser regularmente efetuado com a pura e simples adição das exclusões indevidas à matéria tributável. Diferente seria se com a não atenção à intimação a contribuinte tivesse impossibilitado o prosseguimento do feito, mas não é este aqui o caso.*

*Como se vê, ao não comprovar materialmente a veracidade das exclusões que promoveu, a contribuinte atua contra si própria, não se podendo, nestes casos, ter-se como evidenciada conduta tendente à caracterização da situação que justifica a imposição da multa de 225%.*

*Assim, há que se reconhecer que no caso concreto que aqui se tem não restou evidenciada a situação de fato que daria ensejo à aplicação da multa de ofício de 225%, devendo a mesma ser reduzida para 150% (a multa prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996)."*



Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

A decisão recorrida não merece reparos. O fato de a contribuinte não ter comprovado os valores efetivamente declarados, e assim as exclusões da base de cálculo da Cofins, não obstou a atividade fiscal, tanto é que o lançamento pode ser regularmente efetuado com adição das exclusões efetuadas.

Concluo no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

As matérias que dizem respeito ao recurso voluntário, trazidas ao debate pela contribuinte, podem ser assim discriminadas:

i - preliminar de nulidade do procedimento fiscal - da suposta apreensão irregular de livros comerciais e fiscais;

ii - decadência da Cofins;

iii - inconstitucionalidades das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, da multa de ofício e da taxa Selic; e

iv - da prova no processo administrativo - base de cálculo (exclusões).

Passo à análise das matérias.

### I - PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL - DA SUPOSTA APREENSÃO IRREGULAR DE LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS

Insiste a contribuinte, em grau recursal, de que teria ocorrido irregularidade na retenção dos livros comerciais e fiscais da interessada e, consequentemente, nulidade do procedimento fiscal. Defende a tese de que a apreensão de livros fiscais e/ou comerciais dependem de prévia autorização judicial. Aduz, à fl. 946, em sua peça recursal, que (sic):

*"Isso implica em que a prova produzida é completamente ilícita, fazendo com que o auto de Infração impugnado no primeiro grau deva ser imediatamente cancelado, sendo nulo de pleno direito, o que desde já se requer."*

Não me parece acertado o entendimento da recorrente. A prova é ilícita quando obtida por meios ilícitos, e assim com desrespeito ao Direito Processual. No caso, como muito bem exposto na decisão recorrida, não houve apreensão dos livros fiscais e sim exame dos mesmos, em decorrência do procedimento de fiscalização realizado na contribuinte. Transcrevo excertos da decisão recorrida, como se minhas fossem:

*"À evidência da argumentação posta, estabelece a contribuinte uma distinção entre 'examinar' e 'apreender' livros fiscais, buscando com isso afirmar que o artigo 195 do CTN autorizaria apenas o exame, e não a apreensão dos livros (esta dependeria de autorização judicial). Tal interpretação, entretanto, além de extremadamente formalista, não encontra fundamento jurídico."*

*De início, é preciso ressaltar que não se pode dizer que, no caso concreto que aqui se tem, tenha havido propriamente 'apreensão' de livros fiscais. O que houve, e isto sim, foi mera 'retenção', por alguns dias (como expressamente admite a contribuinte à folha 251). A apreensão é uma medida mais drástica, geralmente associada à necessidade de resguardo dos documentos originais para fins de instrução processual, e subentende, por*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

*Anschi.*  
Andrezza Nascimento Schmeikal  
Mat. Siapc 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*conta disto, a não devolução destes originais até o deslinde do litígio. Já a retenção é medida menos contundente, posto que se limita à retirada dos documentos da posse de quem os detém, para fins de alguns exames mais detalhados, após os quais tais documentos são, num curto espaço de tempo, regularmente devolvidos. Assim, sem que se entre na discussão sobre se a legislação tributária estabelece restrições diferenciadas para a apreensão e para a retenção de documentos por parte das autoridades fiscais, há que se deixar aqui bem firmado que no caso que aqui se tem não houve apreensão, mas apenas retenção de livros fiscais.*

*Dito isto, tem-se que, independentemente do entendimento que se tenha acerca da extensão da expressão "examinar" incluída no caput do artigo 195 do CTN (sobre se tal expressão inclui ou não a ação de "reter" documentos), certo é que a legislação tributária expressamente define que a retenção é prerrogativa da autoridade fiscal, sem condicionar o exercício desta prerrogativa a prévia autorização judicial. Com efeito, assim dispõe o artigo 35 da Lei n.º 9.430/1996 (dispositivo incorporado ao Regulamento do Imposto sobre a Renda 1999 - RIR 1999, em seu artigo 915):*

#### *Retenção de Livros e Documentos*

*'Art. 35. Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos.*

*§ 1º Constituindo os livros ou documentos prova da prática de ilícito penal ou tributário, os originais retidos não serão devolvidos, extraíndo-se cópia para entrega ao interessado.*

*§ 2º Excetuado o disposto no parágrafo anterior, devem ser devolvidos os originais dos documentos retidos para exame, mediante recibo.' (grifou-se)*

*Como se percebe, tenha-se ou não o entendimento de que a expressão 'examinar', contida no artigo 195 do CTN, subentende a prerrogativa fiscal de 'reter', certo é que a própria legislação tributária expressamente atribui à autoridade fiscal tal poder.*

*Não bastasse isto, há que se dizer, por fim, que mesmo a apreensão de livros fiscais está posta na legislação como prerrogativa da autoridade fiscal, independentemente de autorização judicial. Como se infere do mesmo artigo 35 da Lei n.º 9.430/1996 acima transscrito (agora no parágrafo 1.º), mostrando-se os livros ou documentos retidos como provas de ilícitos penais ou tributários, os originais retidos podem não ser devolvidos.*

*Ou seja, esteja-se diante de retenção ou apreensão, a legislação não condiciona a adoção de uma ou outra medida à prévia autorização judicial, mas apenas aos requisitos que a própria legislação impõe. De tal sorte, não tem razão a contribuinte em suas alegações."*

Quando se fala em prova ilícita, deve se ter em mente a produzida de forma ilegal por quem não detém a competência para o feito. Exemplos como a inviolabilidade domiciliar ou escuta telefônica não autorizada. No caso dos autos, o auditor-fiscal estava autorizado pelo Delegado da Receita Federal a exercer as suas funções de execução do procedimento fiscal identificado no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F e de todos os atos necessários a sua realização. Poderia, como o procedido de fato e de direito, examinar livros do contribuinte, ainda que fora do estabelecimento da contribuinte.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 04 / 2007

Andressa Nascimento Schmeikal  
Mat. Siape 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

Rejeito a nulidade invocada, por entender serem descabidas as argumentações da recorrente.

#### ii - Decadência da Cofins

Trata-se de auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses-calendário de janeiro de 1999 a dezembro de 2001. A ciência se verificou em 18/06/2005 (fl. 217).

A decisão recorrida entende que em matéria de Cofins deve ser aplicada a regra inserida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, que estabelece o prazo de 10 anos. Já a recorrente alega a aplicabilidade do 150, § 4º, do CTN, em razão de tratar-se de contribuição sujeita a lançamento por homologação. Entendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, em face da figura de decadência, para os períodos anteriores a 12/99, pela regra do art. 173 do CTN, eis que o procedimento adotado pela contribuinte implicou em comportamento doloso, matéria não rebatida pela contribuinte. Veja-se excertos da decisão recorrida:

*"A manutenção da multa de ofício de 150% se justifica em face de que, apesar de a contribuinte não ter contestado de forma expressa e direta a caracterização do intuito doloso efetuada pela autoridade fiscal, verdade é que tal intuito está sobejamente demonstrado pelo fato de que, ao longo de todos os meses de três anos-calendário seguidos, a contribuinte não recolheu, ou recolheu insuficientemente, valores nada desprezíveis: em quase todos os 36 meses-calendário deixou de oferecer à tributação um montante aproximado de R\$ 1.500.000,00/mês. A quantidade e a significância dos valores denotam, por certo, uma intenção deliberada tendente à fraude."*

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A análise dos institutos da prescrição e 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.

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



Brasília, 13 / 04 / 2007

*Anscl*  
Andrezza Nascimento Schmcikal  
Mat. Siapc 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

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 resumida: 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.

Por outro lado, há de se questionar 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 integra 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".* (grifei)

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

<sup>1</sup>Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

<sup>2</sup> Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p. 15-16.



Brasília, 13 / 04 / 2007

*Andrezza Nascimento Schmitzkal*  
Nº 1 Siapc 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*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.*

*§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.*

*§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.*

*§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.*

*§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral."*

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade do mencionado art. 45 tem como destinatária 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.

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, haveria que se observar o disposto no art. 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nesse sentido dispôs o Acórdão nº 101-91.725, sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

**"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA:** Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra 'b' da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer



Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Andressa Nascimento Schmidkall*  
Mat. Siape 1377389

*normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*"

Destarte, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 - sessão de 19/06/2002, ainda que de PIS trate, já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso as do CTN<sup>3</sup>. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

*"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a 'As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, 'b', e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional' Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)"*

Também no passado a Câmara Superior de Recursos Fiscais se posicionou no sentido de que, em matéria de contribuições sociais, devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido vide os Acórdãos CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/2003); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/2003) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter.

No mais veja-se 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". (negrito)*

Nos casos de ocorrência de *dolo, fraude ou simulação*, há de se aplicar a regra geral do art. 173 do CTN. Determinou o art. 173 do referido código que o prazo quinquenal teria início a partir *"do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*,

<sup>3</sup> Idem Acórdão nº 203-07.992, sessão de 20/02/2002 - Recurso nº 115.543.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13 / 04 / 2007

*Ansch*  
Andrezza Nascimento Schmeikal  
Mat. Siape 1377389

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

Concluo, pelo acima exposto, pela regra do art. 173 do CTN, ter ocorrido a extinção do crédito tributário para os fatos geradores ocorridos no período anterior a 12/99, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 18/06/2005 (fl. 217).

### III - INCONSTITUCIONALIDADES DAS LEIS N°S 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03, DA MULTA E DA TAXA SELIC

*A priori*, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrange até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, em algumas situações tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, *"a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais"*.<sup>4</sup>

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.<sup>5</sup> Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que, se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria, deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput* do art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da CF/88, e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis

<sup>4</sup>JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo "Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo", p. 72/73. São Paulo.

<sup>5</sup>Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.



Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Andressa Nascimento Schmeikal*  
Mat. Siape 1377389

que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.<sup>6</sup>

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido, de forma reiterada, no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202-13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

*"PIS - (...) NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, 'a' e III, 'b', da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial."*

Por outro lado, no que diz respeito à Selic, fundamentada no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, há de ser noticiado precedentes jurisprudenciais - AGRG nos EDcl no RE nº 550.396-SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

*"(...) III - É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995."*

Portanto, manifesto-me pela aplicabilidade da taxa Selic.

Destarte, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado, que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, sobre a mesma pairam dúvidas. Cabe ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, a autoridade administrativa deve zelar pelo cumprimento das leis em vigor, cabendo ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

#### IV - DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - BASE DE CÁLCULO

Insurge-se a recorrente no sentido de que caberia à Fiscalização provar que os valores definidos nas DCTF e DIPJ entregues à Receita Federal como exclusões da base de cálculo da exação seriam valores tributáveis.

Insiste em grau recursal que *"se a Impugnante preencheu corretamente a DIPJ e DCTF e se permitem estas guias a inclusão de valores como 'exclusões' da base de cálculo da Cofins, é óbvio que tais informações são suficientes para que a Secretaria da Receita Federal as entenda em toda sua plenitude. Por isso, não há, como nunca houve a necessidade de apresentação de explicações adicionais para que se convença os Impugnados de eventuais dúvidas."* (fls. 947/948).

Penso equivocado o entendimento simplista defendido pela interessada. Se a contribuinte procedeu às exclusões, deve provar a origem e a base legal do seu procedimento,

<sup>6</sup> Ver a respeito Acórdão nº 201-72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

Brasília, 13 / 04 / 2007

*Andrezza Nascimento Schinicikal*  
Mat. Siapc 1377389

como matéria de defesa. Se nada diz sobre o argüido, importa reconhecer que inexiste defesa para o procedimento adotado.

Os registros contábeis e valores incluídos nas declarações entregues à receita federal não dispensam a documentação comprobatória. A escrituração, bem como os valores incluídos nas declarações entregues à Receita Federal, só fazem prova a favor do recorrente nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos que lhes dão substância estejam comprovados por documentos hábeis. No caso dos autos preferiu a recorrente nada informar.

Veja-se a decisão guerreada:

*"Em análise do argüido, percebe-se que o contribuinte manuseia mal um importante instituto do Direito, qual seja o do ônus da prova. Diz-se isto porque ao pretender não se ver obrigada a demonstrar a composição do conjunto de exclusões que expurgou da base de cálculo da COFINS no âmbito das DIPJ e das DCTF, busca eximir-se de uma obrigação bastante bem firmada na legislação tributária, qual seja a de que o sujeito passivo tem a obrigação de não apenas disponibilizar seus livros fiscais, como também de fornecer os documentos que corroboram cada registro e de explicitar o teor de suas operações cotidianas.*

*Não são necessárias grandes digressões legais para demonstrar que antes da obrigação do Fisco de comprovar as práticas ilícitas dos sujeitos passivos, vem a obrigação destes de manterem e disponibilizarem seus livros fiscais e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, ou seja, a obrigação de explicitar, documentalmente, como estão compostas as apurações dos tributos devidos escrituradas e depois declaradas. O artigo 195 do Código Tributário Nacional - CTN é a matriz legal desta obrigação do contribuinte, e está assim redigido:*

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

*Como se vê, cabe ao contribuinte não apenas escriturar ou declarar valores, mas associá-los às suas operações por via de registros contábeis e documentos que instrumentem estes registros. Só a partir daí, depois da explicitação minudente do conteúdo dos registros e valores declarados é que é possível à Fazenda Pública concordar ou discordar dos critérios de apuração adotados pelo sujeito passivo e, com isso, eventualmente efetuar o lançamento.*

*Pela tese da contribuinte, uma vez informado na DIPJ ou na DCTF um determinado valor (como é o caso do total das exclusões da base de cálculo da COFINS no presente processo), não seria lícito à autoridade fiscal intimar o sujeito passivo a demonstrar como tal valor está composto e a apresentar os documentos que atestem esta composição; teria o fisco, independentemente de esclarecimentos do sujeito passivo, provar que o que este disse não é verdade. A distorção interpretativa é evidente.*

*f*



Brasília, 13 / 04 / 2007

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Anaach*  
Andressa Nascimento Schmeikal  
Mat. Siape 1377389

*Em verdade, não apenas tem a autoridade fiscal o direito de exigir documentos e esclarecimentos do sujeito passivo, como também tem o de saber das atividades exercidas e dos critérios adotados pelo sujeito passivo; e isto até para que possa concordar ou discordar, do ponto de vista tributário, destes critérios, e com isso partir para o cumprimento da sua parcela do ônus da prova, que é a de provar que as operações e/ou critérios do contribuinte não aconteceram da forma atestada na escrituração, nas declarações e nos documentos apresentados. Agora, sem explicitação por parte do contribuinte, nem apresentação de documentos que atestam registros contábeis e valores declarados, não se pode dizer que o ônus da prova já esteja com a autoridade fiscal.*

*Tudo o que foi até aqui dito fica corroborado por mais uma disposição legal que importa ter também em conta. Como é sabido, está expresso no artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda 1999 que 'a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais'. Assim, na falta de comprovação, por documentação comprobatória, da veracidade dos registros contábeis, perfeitamente regular é a desconsideração do conteúdo destes registros para fins de atestar as operações do sujeito passivo que se destinavam a documentar.*

*É assim que não se pode dar razão à contribuinte. Intimada a comprovar as operações que deram margem à exclusão da base de cálculo do PIS (folha 190), preferiu manter-se silente, razão pela qual foi absolutamente correta a medida fiscal de invalidar tal exclusão."*

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova quer se saber a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Neste caso, se a contribuinte alega que as exclusões efetuadas são devidas, deveria trazer para o julgador a documentação suporte para o feito, ou seja, a existência de fatores excludentes.

Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, como o disposto na parte final do *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 (PAF)<sup>7</sup>, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).<sup>8</sup>

## CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de: I - em relação ao recurso de ofício, negar provimento; e II - no que diz respeito ao recurso voluntário, rejeitar a

<sup>7</sup>"... deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

<sup>8</sup>"Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília, 13 / 04 / 2007		
Andrezza Nascimento Schmeckel Mat. Siape 1377389		

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento o período até 12/99, em face da decadência. No restante das matérias, negar provimento.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 04 / 2007
<i>Andrezza Nascimento Schimckal</i>	
Mat. Siapc 1377389	

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

**VOTO DA CONSELHEIRA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
(DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA)**

Reporto-me ao relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, especificamente no que se refere à contagem do prazo decadencial para lançamento e exigência desta exação.

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações da recorrente, votou no sentido de prover parcialmente o recurso voluntário para considerar decaído o período anterior a dezembro de 1999.

Discordando das conclusões a que chegou a e. Relatora e traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo não ser a exegese subtraída tanto pela recorrente quanto pela ilustre Conselheira a mais consentânea com os ditames das normas e jurisprudência majoritária deste Conselho.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do art. 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultada ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a homologação da atividade de pagar o tributo atribuído ao sujeito passivo, podendo, na sua falta ou insuficiência, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no art. 142 do mesmo diploma legal.

A Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, integra, por expressa determinação nela contida, o orçamento da seguridade social.

O Poder Legislativo votou e o Poder Executivo sancionou a Lei nº 8.212, de 26/07/1991, que dispôs sobre a organização da seguridade social.

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN (*"se a lei não fixar prazo à homologação..."*), as contribuições destinadas à Seguridade Social têm o prazo de decadência regulado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe falecer competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

*"Art. 45. O direito de a 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;"*

E nem se alegue que a referida lei limita-se a regular o plano de custeio da previdência social. Isso porque, em seu art. 10, reproduzindo a Carta Magna, dispõe que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do



Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Anscl*  
Andressa Nascimento Schmickal  
Mat. Siape 1377389

art. 195 da Constituição Federal e do nela disposto, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Já no art. 11, ao estabelecer quais as receitas que compõem o orçamento da Seguridade Social, refere-se no inciso III às receitas das contribuições sociais, as quais relaciona no parágrafo único como sendo de diversas origens e dentre elas as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro. Portanto a Lei nº 8.212/91 é aplicável a todas as contribuições cuja destinação seja a Seguridade Social.

Sendo esta uma norma regularmente promulgada, repito, não há como negar sua vigência. Então, como resolver a aparente antinomia dessa regra com a contida no Código Tributário Nacional, no que concerne às contribuições sociais?

Segundo ensina Maria Helena Diniz<sup>9</sup>, a antinomia de segundo grau ocorre quando houver conflito entre os diversos critérios. No presente caso poder-se-ia entender tanto como uma antinomia entre os critérios hierárquico e cronológico como entre os critérios hierárquico e da especialidade. Visto que o critério hierárquico prevalece sempre sobre os dois outros critérios, não haveria antinomia. Aplica-se a norma hierarquicamente superior.

Entretanto, entendo que, sendo defeso, não só à Administração Pública como a qualquer cidadão, negar vigência à norma do art. 45 da Lei nº 8.212/91 sem que assim se manifeste o Judiciário, só é possível compatibilizar a lei ordinária com a lei complementar, representada pelo CTN, interpretando que o § 4º do art. 150 do CTN, ao fazer a ressalva “*se a lei não fixar prazo à homologação ...*” introduziu o permissivo legal para que uma lei ordinária ou uma lei especial posterior dispusesse outro prazo para a homologação do lançamento.

Em outro giro, verifica-se que mesmo na doutrina existem vozes divergentes acerca da matéria. No entendimento do tributarista Roque Antônio Carrazza<sup>10</sup>, a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais, não podendo abolir os institutos da prescrição e da decadência, expressamente mencionados na Constituição Federal, nem detalhá-los, atropelando a autonomia dos entes tributantes. Interpreta o citado mestre que o legislador complementar não recebeu um “cheque em branco” para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Ensina o eminentíssimo professor e tributarista:

*“(...) 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 do 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 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.*

<sup>9</sup> Compêndio de Introdução à Ciência do Direito, 13ª edição, 2001, pág. 474/475.

<sup>10</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 18ª edição, 2002, Malheiros Editores, pág. 805/806.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13, 04, 2007

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13971.000839/2005-25  
Recurso nº : 132.947  
Acórdão nº : 202-17.101

*Anschi.*  
Andrezza Nascimento Schmcikal  
Mat. Siape 1377389

*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 tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular."*

E conclui:

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

Traz, em reforço à sua posição, o entendimento doutrinário, que alega ser mais autorizado, de Antonio Carlos Marcato, de que a decadência e a prescrição são questões relacionadas a *direito material*.

Portanto, verifica-se que os critérios e as interpretações doutrinárias não são convergentes no sentido de estabelecer uma diretriz pacífica acerca da matéria.

Atende o ditame constitucional da autonomia dos entes federados o fato de poderem eles legislar sobre matéria em que é cabível à lei complementar somente estabelecer normas gerais. E ela o fazendo, através de ressalva, facultou à lei dispor diferentemente. Assim, ao talante dos legisladores da União, dos Estados e do Distrito Federal, pode-se estabelecer regra diversa para o instituto aqui analisado, permitindo que nos diferentes entes federados coexistam regras específicas.

Nessa direção assim também expressou seu entendimento o eminente tributarista José Souto Maior Borges, citado pelo Professor Luciano Amaro<sup>11</sup>, ao defender que *"a posição correta, a seu ver, estaria no reconhecimento de que a lei ordinária material pode integrar o Código Tributário Nacional (vale dizer, preencher a lacuna desse diploma)." E conclui que "se a lei ordinária não dispuser a respeito desse prazo, não poderá a doutrina (fazê-lo), atribuindo-se o exercício de uma função que incumbe só aos órgãos de produção normativa, isto é, vedado lhe está preencher essa 'lacuna'. A solução (...) somente poderá ser encontrada (...) pelo órgão do Poder Judiciário."*

Ora, tem-se que existe a lei que dispõe sobre a matéria, prescindindo de sua remessa para o Judiciário.

Com esses fundamentos, voto, conforme a maioria dos Membros desta Câmara, no sentido de afastar a alegação de decadência.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006.

*Maria Cristina R. Costa*  
MARIA CRISTINA ROZADA COSTA

<sup>11</sup> Direito Tributário Brasileiro, 3<sup>a</sup> edição, 1999, pág. 385/386.