



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 18471.001680/2004-30
Recurso nº 202-131.351 Especial do Contribuinte
Matéria COFINS
Acórdão nº 02-03.133
Sessão de 05 de maio de 2008
Recorrente COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/12/2003

COFINS. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação em que há a antecipação do pagamento, aplica-se o artigo 150 §4º do CTN, contando-se o prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador.

NORMAS PROCESSUAIS.

Em respeito ao princípio da economia processual, se determinada questão é afeta diretamente ao processo administrativo fiscal em curso, deve ser conhecida e enfrentada de pronto. Desnecessário se aguardar outro momento futuro para fazê-lo.

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

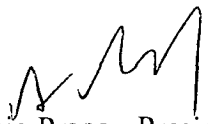
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

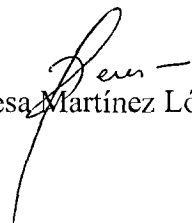
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) por maioria de votos, em não conhecer da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez López. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López e Manoel Coelho Arruda Junior; 2) por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por

maioria de votos, em conhecer do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa Selic, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos, em dar provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López.


Antonio Praga - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

EDITADO EM: 16/06/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Valmir Sandri.

Relatório

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do **Acórdão recorrido**.

“Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ-II no Rio de Janeiro - RJ, que considerou procedente a constituição de ofício de crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, decorrente de falta/insuficiência de recolhimento.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se, abaixo, o relatório da decisão recorrida:

*“Trata-se de impugnação à exigência fiscal, referente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativa aos **períodos de 03/1999 a 12/2003**, formalizada por meio de Auto de Infração, constante às fls. 266/277, no valor total de R\$ 27.401.242,24. (destaquei)*

A autoridade fiscal lavrou o competente auto de infração porque constatou “falta/insuficiência de recolhimento da cofins” decorrente da “não inclusão na base da Contribuição dos valores recebidos pela empresa à título de JCP (juros sobre

capital próprio)". Aduziu, ainda, no Relatório Fiscal (fls. 263/265), em resumo, que:

1. a fiscalização visava apurar se a empresa havia oferecido à tributação as receitas recebidas a título de juros sobre capital próprio;
2. em 04/11/04, o representante da fiscalizada comunicou decisão judicial proibindo a lavratura de auto de infração com o fim de tributar os juros sobre capital próprio (JCP);
3. o Juízo Federal não impediu, no entanto, a lavratura de auto com exigibilidade suspensa;
4. a empresa não adicionou os JCP à base de cálculo da Cofins, reduzindo indevidamente o valor da Contribuição;
5. lavrou o respectivo auto de infração, com exigibilidade suspensa, tomando como base de cálculo os JCP, recebidos no período de 02/99 a 12/03, cujos valores foram fornecidos pela empresa.

A exigência fiscal foi efetivada com fulcro nos artigos 1º da LC nº 70/91; art. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições e, ainda, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02. Multa de ofício aplicada com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 cc art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91. E os Juros de mora foram cobrados com base no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

A contribuinte, regularmente notificada em 04/01/2005 (fl. 265), apresentou impugnação em 03/02/2005 (fl. 284). Na peça impugnatória, às fls. 284, alega, resumidamente QUE:

1. se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, em relação aos meses de 03, 04, 05, 07, 09 e 10 de 1999, por força do art. 150, § 4º, do CTN;
2. é inaplicável o prazo decadencial de 10 anos, previsto na Lei nº 8.212/91, porque a decadência é matéria reservada à lei complementar e, ainda, porque o § 4º, do art. 150, do CTN, não permite prazo superior a 5 anos para homologação do lançamento;
3. os juros de mora se devidos fossem, não poderiam ter sido calculados com base na taxa SELIC;
4. a exigência de juros sobre a multa punitiva não tem suporte legal, o que não autoriza o procedimento adotado pelo Fisco.

Desta forma, a impugnante pede que seja "declarada a insubsistência do auto de infração lavrado, pelas razões acima expostas, como medida de direito e de justiça".

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu acórdão resumido na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/12/2003

Ementa: Decadência

O art. 45 da Lei n.º 8.212/91 estabeleceu em 10 (dez) anos o prazo decadencial do direito de a Administração formalizar a exigência de crédito destinado a seguridade social, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Inconstitucionalidade de Lei

Não compete à autoridade administrativa afastar lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, com base em argumentos de violação às normas constitucionais, vinculada que está aos ditames do princípio da legalidade estrita.

Taxa Selic

Sobre os débitos com a União, não quitados no prazo previsto pela legislação, incidirão juros de mora, calculados à taxa Selic, acumulada mensalmente, nos termos do art 61 da Lei 9.430/96.

Lançamento Procedente”.

Intimada a conhecer da decisão em 15/07/2005, a empresa, insurreta contra seus termos, apresentou, em 16/08/2005, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:

extinção pela decadência do período compreendido entre março de 1999 e outubro de 1999, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Reproduz jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes;

inaplicabilidade do prazo decadencial de dez anos estabelecido pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91, por ser matéria reservada a lei complementar, conforme dispõe o art. 146 da CF/88. Cita doutrina e jurisprudência;

ilegitimidade da taxa Selic como juros de mora. O percentual máximo admitido é de 1% ao mês, como de infere do § 1º do art. 161 do CTN. Reproduz jurisprudência;

falta de previsão legal para exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício; exigência indevida de juros de mora sobre a multa de ofício efetuada pela autoridade administrativa ao determinar o valor a ser oferecido em garantia para seguimento do recurso.

Ao final pede e espera o provimento do recurso com reconhecimento da extinção do crédito tributário relativo ao período de março a outubro de 1999, em face da decadência *A*

operada, bem como o afastamento da exigência dos juros de mora, calculado com base na taxa Selic, principalmente no que diz respeito à sua exigência sobre o valor da multa de ofício, para determinação do valor da garantia recursal.

A autoridade preparadora informa a efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 432."

ACORDARAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado na seguinte ementa:

COFINS. DECADÊNCIA.

O direito da Fazenda de fiscalizar e constituir pelo lançamento a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é o prazo fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN, ao ressaltar que a lei poderá fixar prazo diverso à homologação.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não compete à autoridade administrativa julgadora apreciar alegação de inconstitucionalidade de lei, em razão de o sistema jurídico brasileiro adotar a jurisdição una, tornando exclusiva a competência do Poder Judiciário para a prática de tal mister.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Conforme determinação contida no art. 161, § 1º, do CTN, os juros de mora devem ser apurados pela taxa Selic, nos termos do art. 84 da Lei nº 8.981/95, c/c o art. 13 da Lei nº 9.065/95 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, devendo incidir sobre os débitos não recolhidos no prazo estabelecido em lei e, no caso de auto de infração, o prazo para pagamento do tributo e da multa de ofício é de trinta dias da ciência do referido ato administrativo.

Recurso negado.

A Contribuinte, com apoio no art. 32, II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e com apoio no art. 5º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria nº 55/98, interpôs RECURSO ESPECIAL, em face do referido acórdão. Requereu seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho nº 202-158, fls. 563/564, o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto ao prazo decadencial para o fisco efetuar lançamento de crédito tributário da COFINS e quanto à incidência dos juros de mora - pela taxa Selic - sobre a multa de ofício aplicada. 

A Fazenda Nacional, por meio de sua Procuradoria, apresentou suas Contrarrazões ao Recurso Especial, fls. 566/588, solicitando a manutenção da decisão proferida pela Segunda Câmara do Segundo Conselho.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo, passo a examiná-lo.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se a duas questões, quais sejam a do prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e a da atualização da multa de ofício com base na variação da Selic.

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

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

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

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o 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 (destaquei).

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

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

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

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Desta feita, a regra geral estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

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.

Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais

A

diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

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

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

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

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

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

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

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

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

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

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

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve

ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário.

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

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

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

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

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

(...)

*Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da **decadência** em matéria tributária.*

*A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: “uma lei sobre leis de tributação”. Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, **limitar-se a regular** o método pelo qual será contado o **prazo de prescrição**; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

³ (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13).

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

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

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

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

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

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

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

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, nenhuma parcela do crédito tributário em exame foi alcançada pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 04/01/2005 e o fato gerador mais remoto ocorreu em março de 1999.

No tocante à atualização da multa de ofício, entendo não ser lícito às instâncias judicantes administrativas examinarem recursos dos sujeitos passivos contra a execução do acórdão, sobretudo, se o inconformismo for anterior à existência do fato reclamado. Isso porque, se a exigência da atualização da multa vier a existir, esta ocorrerá após decisão final irrecorrível, quando da execução do acórdão, e esta, no Processo Administrativo Fiscal, somente será levada a efeito após o esgotamento da fase recursal.

Desta feita, a discussão dessa questão passa a ser meramente hipotética, o que não se admite no Processo Administrativo Fiscal. Veja-se que o núcleo da questão posta a debate – a eventual atualização monetária da multa, não se materializou, pois a aplicação de qualquer índice de correção só será procedida em momento posterior ao julgamento, *in casu*, na execução do acórdão. Demais disso, o lançamento fiscal objeto deste julgamento não faz qualquer menção à atualização monetária da multa. Por conseguinte, tal questão é alienígena ao auto de infração, o que torna sua discussão aqui totalmente fora de propósito.

De outro lado, eventual equívoco na execução do acórdão só poderia ser corrigido por meio de recurso específico – reclamação, mas tal remédio processual não consta do Processo Administrativo Fiscal. Com isso, não há como este órgão de julgamento enfrentar tal questão.

Com essas considerações, não conheço da questão referente à atualização da multa de ofício.

Com essas considerações, conheço do recurso, apenas no tocante à questão da decadência e nego-lhe provimento.


Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada

Ouso divergir do ilustre e competente Relator. As matérias colocadas em discussão podem ser assim sintetizadas:

- (i) Preliminar levantada de ofício – perda de objeto
- (ii) prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;
- (iii) Preliminar de conhecimento e mérito quanto a atualização da multa de ofício.

Com relação ao item (i) esta Conselheira esclarece ter levantado a questão de ofício. Refere-se a perda do objeto do presente recurso, em face do julgamento ocorrido pelo Supremo Tribunal Federal, dando provimento parcial ao recurso extraordinário, *“para afastar a base de incidência definida no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, tido inconstitucional nos precedentes”*, tendo em vista que os valores da autuação dizem respeito a

juros sobre capital próprio, matéria que ao meu sentir, se resolve com o julgamento ocorrido no STF. No entanto, fiquei vencida nesta questão, pela maioria de meus pares.

Passo às matérias em que vencido foi o ilustre relator.

I - DECADÊNCIA DA COFINS:

Consta dos autos que a contribuinte foi cientificada em 04/01/2005, sendo devido à falta/insuficiência de recolhimento da Cofins sobre valores recebidos pela empresa a título de JCP (juros sobre o capital próprio, relativa aos períodos de 01/03/1999 a 31/12/2003). Defende a recorrente a extinção do crédito tributário aos meses de competência de 03/99 a 05/99; 07/99, 09/99 e 10/99.

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, inclusive à Constituição Federal e à LC 70/91 que instituiu a COFINS.

O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 repete o mesmo texto do artigo 173 do Código Tributário Nacional. Vejam-se os dispositivos legais:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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.

Parece forçoso reconhecer que a simetria da redação quer significar a simetria do âmbito de aplicação destas normas, no sentido de que ambas se aplicam aos lançamentos de ofício, mas não alcançam os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em relação aos quais se aplica o regime específico previsto no artigo 150 do CTN, devendo ser aplicado o prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN.⁴

Com efeito, a jurisprudência do STJ é uníssona no sentido de que, quando se configura o lançamento por homologação, ocorre o deslocamento do suporte legal da contagem do prazo decadencial. Confirmam-se, ilustrativamente, os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a

⁴ 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.

decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.

(EREsp 101407/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07.04.2000, DJ 08.05.2000 p. 53, RDDT vol. 58 p. 141 – grifo editado)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

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), que é de cinco anos.

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. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

4. Embargos de divergência providos.

(EREsp 572603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08.06.2005, DJ 05.09.2005 p. 199, RDDT vol. 123 p. 239 – grifo editado)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".



2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente a contribuição social, tributo sujeito a lançamento por homologação, e houve antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 674532/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05.04.2005, DJ 18.04.2005 – grifo editado)

Portanto, sempre que se tratar de lançamento por homologação deve ser aplicada a regra específica do artigo 150, § 4º do CTN, que dispõe o seguinte:

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

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

.....

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

Note-se, desde logo, que não se cogita alegar que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 teria o objetivo de fixar de prazo para homologação de lançamento, pois de fato não trata, nem se refere de qualquer maneira a esta sistemática peculiar de lançamento (por homologação), estando fora do seu alcance interferir na plena eficácia do artigo 150 do CTN, inclusive porque, em última instância, é a Constituição quem reserva exclusivamente à lei complementar tratar de decadência e prescrição em matéria tributária.

Assim, é por força deste dispositivo de lei complementar, no contexto das regras próprias aplicáveis ao regime de lançamento por homologação, que, se a Fazenda não

fizer o lançamento até antes de transcorridos 5 anos da data da ocorrência do fato gerador do tributo, o crédito tributário será definitivamente extinto.

Esta conclusão é reforçada pela hipótese de extinção prevista no inciso VII do artigo 156 do CTN, que não se confunde com as demais hipóteses de extinção:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Repise-se, pois, que se trata de hipótese de extinção do crédito tributário por expressa determinação legal, específica para as situações em que ocorre o lançamento por homologação, e que obviamente impede que a Fazenda promova o lançamento depois deste prazo.

Justificado, está para mim a razão do por quê o art. 45 da Lei nº. 8.212/91 não se aplica à Cofins, conforme acima explicitado.

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 anteriormente explicitado, e fundamentalmente que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão somente pela impertinência ao caso.

Resta apreciar se a contagem se verificará pela regra do art. 150, § 4º ou 173 do CTN, eis que a matéria não é pacífica, comportando divergências entre os Membros desta Eg. Câmara.

O Código Tributário Nacional define nos artigos 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, a de ofício e por homologação. No que respeita a decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A



regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. Penso razoável se dizer que a distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Neste ponto, desejo registrar ter mudado o meu entendimento manifestado anteriormente nesta Câmara, ao defender que independentemente de ter ocorrido pagamento *“em se tratando de tributo, 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”*.

Sigo, atualmente, a corrente doutrinária do Superior Tribunal de Justiça, que já fixou entendimento no sentido de que: (i) em havendo a antecipação de pagamento, a regra a ser aplicada é a estabelecida pelo § 4º do art. 150 do CTN, no qual a contagem do prazo se inicia na data da ocorrência do fato gerador e; (ii) caso se trate de ausência de pagamento, aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária. Seguem exemplos:

1) “AgRg no Ag 933835 / SP – Ministro JOSÉ DELGADO – 1ª Turma

Julgado em 06/05/2008

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO REGIMENTAL.

FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, I, DO CTN.

PRECEDENTES.

(...)

2. Nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo pagamento antecipado pelo contribuinte não ocorre, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, em relação ao prazo para a constituição do crédito tributário. Precedentes.

3. Agravo regimental não-provido.”

2) “AgRg no Ag 939714 / RS – Ministra ELIANA CALMON – 2ª Turma

Julgado em 12/02/2008

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) –

*NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO –
LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.*

(...)

4. 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). 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. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art.

156, V do CTN.

(...)

8. Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.”

No caso em análise, conforme já exposto, verifica-se ter ocorrido insuficiência de recolhimento do tributo. Assim, a contagem do prazo se inicia pela regra estabelecida pelo no art. 150, §4º do CTN. Desta forma, encontra-se atingido pela decadência o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até novembro/99 , eis que a ciência ocorreu em 04/01/05.

(II) ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Em primeiro lugar, há de se examinar a questão de a possibilidade ou não de se conhecer da matéria “atualização da multa de ofício”. Segundo o ilustre e competente relator, a matéria diz respeito à execução do acórdão, não sendo “ *licito às instâncias judicantes administrativas examinarem recursos dos sujeitos passivos contra a execução do acórdão*”.

A priori, sobre a questão de “conhecer ou não da matéria” devemos nos lembrar que no processo administrativo fiscal há certa tolerância em relação à observação de formalidades. Se a cobrança de juros sobre multa é ato comum da administração quando da execução dos julgados, calar-se sobre isso sob o argumento de que não faz parte do lançamento pode deixar a contribuinte sem instrumento na instância administrativa para se defender de uma cobrança por ela reputada, em desconformidade com a lei e, portanto, ilegal.

Cabe lembrar que a função administrativa não é exercida por interesse da autoridade administrativa, e sim, no cumprimento de um dever jurídico de aplicar a lei, isto é, de investigar e decidir se a lei está sendo corretamente obedecida pelo seu administrado, no caso, a contribuinte. No mais, faz parte do direito de petição, garantia constitucional. É o direito de obter do Poder Público a manifestação sobre o que lhe for indagado. Demais disso,

em respeito ao princípio da economia processual, se a questão pode ser enfrentada de pronto, não há motivo para que se aguarde outro momento para fazê-lo (vide Ac. 101-94.442).

A posteriori, na análise propriamente da matéria, releva adentrar nas observações, a seguir comentadas.

Em direito tributário, quando falamos em juros, estamos a nos referir aos moratórios, que consistem em uma indenização pelo atraso no pagamento de uma dívida. Ou seja, a Fazenda Pública, que tinha previsão de receber o pagamento do tributo, ficou privada da utilização dessa importância que permaneceu, indevidamente, em poder do contribuinte. Em decorrência do retardamento do pagamento, deve a Fazenda Pública ser remunerada por meio da aplicação dos juros moratórios, aplicados na forma que a lei assim dispuser. No entanto, em relação à multa de ofício, esqueceu-se o legislador de disciplinar a matéria (Lei nº 9.430/96) fazendo menção tão somente a multa isolada.

A lei que dispõe sobre a multa de mora e os juros de mora, sobre o período lançado, é a de nº 9.430/96, que no seu artigo 61 estabelece:

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.

(...)

§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. 5º⁵, 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.(grifei)

Já a multa de ofício sobre o tributo vem prescrita no artigo 44 da mesma lei (redação à época da ocorrência da mora):

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;

(...)

Veja-se que a multa de ofício só será aplicável em caso de lançamento de ofício sobre o tributo ou contribuição. É penalidade mais gravosa que a multa de mora, pois ao contribuinte já foi dada a oportunidade para fazer o recolhimento espontaneamente. Também

⁵ § 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

não importa se o contribuinte deixou de fazer o recolhimento por culpa ou força maior, evidenciada a sua falta depois de iniciada a ação fiscal, devida a multa de ofício.

Oportuno mencionar a existência de alguns julgados no sentido de que se a lei não prevê a incidência de juros à taxa Selic para a multa de ofício, deve ser aplicado o parágrafo 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional que assim dispôs:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária. (grifos, não do original)

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...).

Com a devida vênia, não compartilho desse entendimento. O artigo 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência de juros sobre “os débitos a que se referem o artigo”, ou seja, ao valor principal do tributo, de acordo com o caput do artigo⁶. Não há, portanto, guarida na legislação para que a administração exija juros sobre a multa de ofício quando da cobrança do crédito tributário.

Destarte, se por um lado, a ressalva prevista no artigo 161 do CTN permite apenas inserir que o termo “crédito” neste específico caso se refere ao tributo, dele não fazendo parte a multa. Isto porque, se assim não fosse, não seria necessário separá-lo das penalidades quando, no mesmo artigo, cita “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária”. Como dito anteriormente, a multa, que é uma sanção, não se confunde com tributo.

Por outro lado, ainda que pudesse ser ultrapassado este entendimento, ainda assim, admitir a possibilidade da cobrança de 1% ao mês (art. 161 do CTN) haveria ofensa ao princípio da segurança jurídica, eis que do lançamento não constou sequer a previsão da atualização. Relativamente ao lançamento, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) estabelece que o auto de infração será lavrado por servidor competente e conterá obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Enfim, claro está para esta Conselheira, que por inexistir previsão legal, de atualização da multa de ofício, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, nenhuma atualização deverá ocorrer, por ocasião do pagamento do tributo lançado.

Conclusão:

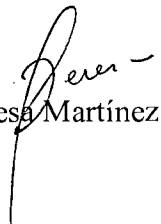
Por todo o exposto, voto no sentido de:

- (i) dar PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir do lançamento, face a extinção do crédito tributário os meses de competência de 03/99 a 05/99; 07/99, 09/99 e 10/99.

⁶ “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”

(ii)conhecer do recurso quanto a matéria “ *atualização da multa de ofício*” e
lhe DAR PROVIMENTO, no sentido de afastar qualquer atualização.

É como voto.


Maria Teresa Martínez López

