



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.013569/2006-81
Recurso nº 139.214 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.133 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de junho de 2009
Matéria PIS E COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Recorrente CEMA - CENTRAL MINEIRA ATACADISTA LTDA.
Recorrida DRJ em BELO HORIZONTE-MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. SUJEIÇÃO PASSIVA. CISÃO. CONTRATO DE MÚTUO TERMO ADITIVO.

Termo aditivo de contrato de mútuo, por meio do qual altera-se a mutuante, não possui o condão de transferir a responsabilidade por crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos até a data do referido termo aditivo.

SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE PESSOAL E SOLIDÁRIA.

Devem ser excluídos do pólo passivo da relação jurídica-tributária os sócios e os procuradores da pessoa jurídica se não ficar comprovado que a obrigação tributária é decorrente de atuação dolosa destes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

PERCENTUAL DA MULTA NATUREZA CONFISCATÓRIA.

O percentual da multa previsto em lei vigente legitimamente inserida no ordenamento jurídico não pode ser afastado pelo órgão julgador administrativo.

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os julgadores administrativos devem afastar dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STJ em decisão plenária definitiva.

PIS E COFINS BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é incabível a exigência de PIS e de Cofins sobre outras receitas que não decorram da venda de mercadorias e de serviços quando tais receitas não advêm da atividade empresarial típica da contribuinte.

ICMS.

O ICMS compõe o preço da mercadoria vendida e, portanto, integra a receita de vendas e, como tal, deve ser tributado pelo PIS e pela Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. SUJEIÇÃO PASSIVA. CISÃO. CONTRATO DE MÚTUO. TERMO ADITIVO.

Termo aditivo de contrato de mútuo, por meio do qual altera-se a mutuante, não possui o condão de transferir a responsabilidade por crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos até a data do referido termo aditivo.

SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE PESSOAL E SOLIDÁRIA.

Devem ser excluídos do pólo passivo da relação jurídica-tributária os sócios e os procuradores da pessoa jurídica se não ficar comprovado que a obrigação tributária é decorrente de atuação dolosa destes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

PERCENTUAL DA MULTA. NATUREZA CONFISCATÓRIA.

O percentual da multa previsto em lei vigente legitimamente inserta no ordenamento jurídico não pode ser afastado pelo órgão julgador administrativo.

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os julgadores administrativos devem afastar dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF em decisão plenária definitiva.



PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é incabível a exigência de PIS e de Cofins sobre outras receitas que não decorram da venda de mercadorias e de serviços quando tais receitas não advêm da atividade empresarial típica da contribuinte.

ICMS.

O ICMS compõe o preço da mercadoria vendida e, portanto, integra a receita de vendas e, como tal, deve ser tributado pelo PIS e pela Cofins.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a sujeição passiva dos coobrigados, reduzir para 112,5% o percentual da multa de ofício e cancelar o crédito tributário relativo às receitas decorrentes do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, quanto à redução da multa, Nayra Bastos Manatta, quanto à redução da multa e ao alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, e Robson José Bayerl (suplente), quanto ao alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins e à sujeição passiva.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta



SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Arno Jerke Júnior (Suplente), Robson José Bayerl (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo foram lavrados autos de infração para exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), às fls. 12 a 19, relativa aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2002, e de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), às fls. 20 a 27, referente aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2002.

As multas de ofício correspondentes foram aplicadas no percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), por ter a fiscalização acusado a ocorrência de sonegação prevista no art. 71, inc. I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, uma vez que a autuada declarara à Secretaria da Receita Federal, em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCITF), de forma sistemática e reiterada, valores dos tributos muito inferiores aos efetivamente devidos, e também por não terem sido apresentados os arquivos magnéticos “Mestre” e “Itens de Mercadorias” solicitados em Termos de Intimação formulados no curso do procedimento fiscal.

Com fundamento no art. 124, inc. I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), foi atribuída responsabilidade solidária aos sócios da contribuinte: Sra. Márcia Vilefort Martins e VAM Empreendimentos e Participações Ltda. e, com fulcro nos arts. 124, inc. I, e 135, inc. III, desse mesmo Código, a fiscalização fez constar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, com responsabilidade solidária e pessoal, os administradores e representantes da pessoa jurídica autuada: Srs. Antônio Vilefort Martins, Márcio Vilefort Martins e Virgílio Vilefort Martins.

Os valores da Cofins e do PIS lançados com base na escrituração contábil da contribuinte correspondem à diferença entre os valores declarados e os apurados pela fiscalização, com base na escrita contábil, e foram calculados conforme demonstrativos às fls. 36 a 38.

A exigência tributária foi impugnada e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte-MG, em Acórdão proferido pela 1ª Turma, às fls. 570 a 594, julgou procedente o lançamento, ensejando a interposição do recurso voluntário constante das fls. 616 a 678, para alegar, em síntese:

I – preliminarmente, a ilegitimidade passiva da autuada e de todos aqueles a quem a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária ou pessoal e solidária;

II – no mérito:

a) a necessidade de exclusão da base de cálculo das contribuições lançadas de valores que não correspondem a receita de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços;

b) a não-incidência do PIS e da Cofins sobre o ICMS;



c) que a fiscalização não computou todos os valores para apurar as deduções decorrentes de vendas de cigarros, produtos isentos e produtos de perfumaria constantes da escrita contábil e da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ);

d) a impropriedade da multa qualificada e agravada;

e) o efeito confiscatório da multa de ofício; e

f) a impossibilidade de utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), no cálculo dos juros moratórios.

Ao final, a recorrente solicitou o provimento total do seu recurso para cancelar a exigência, em virtude da ilegitimidade passiva ou pelas razões de mérito, ou, alternativamente, o provimento parcial para reduzir a multa ao mínimo patamar legal possível e cancelar a exigência dos juros moratórios com base na taxa Selic, aplicando-se os juros determinados pelo CTN de 1% ao mês.

Na sessão de 19 de setembro de 2007, a então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes resolveu converter o julgamento do recurso em diligência para que fossem apuradas as deduções relativas às vendas de cigarros, produtos isentos e produtos de perfumaria de acordo com os mesmos livros e documentos que serviram à apuração da receita tributável pela contribuições lançadas.

Em atenção à diligência solicitada, foi elaborado o relatório das fls. 811 a 825, por meio do qual, relativamente aos aspectos questionados pela Terceira Câmara, informou-se, em síntese, que as informações utilizadas para apurar as deduções foram extraídas da contabilidade e de dados fornecidos pelo próprio contribuinte, em atendimento à intimação fiscal.

A contribuinte foi cientificada do referido relatório e apresentou a manifestação juntada às fls. 827 a 829, em que afirmou ter apresentado todos os documentos solicitados pelo Fisco e acusou que não fora cumprida a diligência determinada, o que macularia a certeza e a liquidez do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

Sujeição passiva da Cema - Central Mineira Atacadista Ltda.

Sobre a ilegitimidade passiva da pessoa jurídica autuada, aduziu a recorrente que ocorreu um processo de cisão em que houve transferência de bens direitos e obrigações, inclusive as tributárias, da Cema - Central Mineira Atacadista para a empresa DMV, que, expressamente, assumiu os débitos daquela para com a Secretaria da Receita Federal (SRF), e que o CTN, em seu art. 132, refere-se apenas às hipóteses de extinção, incorporação e fusão e, portanto, em observância ao princípio da estrita legalidade, não se pode atribuir a responsabilidade a uma pessoa jurídica por débitos tributários de outra, sem que haja lei para tanto.

Não obstante o extenso arrazoado da peça recursal, é falaciosa a argumentação da recorrente, pois não se está aqui exigindo o cumprimento de obrigação tributária principal de responsável tributário, mas, sim, do próprio contribuinte. Vale dizer, não se está tratando de sujeição passiva por responsabilidade, mas de sujeição passiva por débitos próprios da recorrente desde o seu nascimento.

Portanto, à vista das aduções recursais, a situação configura-se como tentativa da recorrente de transferir obrigação tributária nascida de fato gerador diretamente relacionado às atividades da recorrente a terceiro que, somente por convenção particular, assumira a responsabilidade por essa obrigação, ou seja, não se caracteriza aqui a situação inversa, como quer fazer crer a recorrente, de estar a Fazenda Nacional atribuindo responsabilidade por débitos de terceiros à recorrente.

Assim sendo, por ser a situação fática diversa da alegada pela recorrente para tecer suas considerações sobre a ilegitimidade passiva da autuada, não há razão para enfrentamento de todos os argumentos expendidos sobre esse ponto, que se relacionam precipuamente com a ocorrência de cisão, com versão de direitos e obrigações, inclusive as tributárias, para outra pessoa jurídica.

Destarte, uma vez que a reorganização societária aludida pela recorrente não se subsume aos preceitos do art. 132 do CTN e não está caracterizada a hipótese de transferência integral da responsabilidade tributária prevista nas normas gerais de direito tributário, não há suporte legal para afastar a contribuinte, o verdadeiro realizador da operação tributável, do pólo passivo da obrigação tributária e o dispositivo legal que se aplica ao caso é o art. 123 do CTN, que prescreve, **ipsis litteris**:

Art. 123 Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas a responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes

A alegação de inaplicabilidade do precitado art. 123 é de que o “Protocolo e Justificativa de Cisão” não pretende modificar a definição legal do sujeito passivo porque não dispositivo legal que determine expressamente quem será sujeito passivo no caso de cisão labora contra a recorrente, pois, inexistindo expressa disposição legal em contrário, o sujeito passivo é, nos termos do art. 121, parágrafo único, inc. I, do CTN, o contribuinte, que possui relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador das contribuições objeto dos autos de infração de que cuida este processo e a oposição do dito “Protocolo e Justificativa de Cisão” para suscitar a transferência da responsabilidade pelo pagamento dos tributos, se aceita, caracterizaria, sim, modificação na definição legal do sujeito passivo, pois, não se está diante de situação de eleição legal de responsável tributário, conforme definido no art. 121, parágrafo único, inc. II, do CTN, mas de instrumento particular de assunção de obrigações tributárias da contribuinte por um terceiro.

Cabe aqui transcrever comentários da Professora Misabel Abreu Machado Derzi, na atualização da obra Direito Tributário Brasileiro, do Mestre Aliomar Balceiro, 11ª edição, Editora Forense, pág. 736:

(.)



Graças à necessidade de lei expressa e exclusiva, são inoponíveis à Fazenda Pública quaisquer acordos ou convenções entre particulares (arts. 121 e 123 do CTN).

(.)

Sobre as arguições relativas à Lei nº 6.404, de 1976, adoto trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no julgamento do Recurso Voluntário nº 136315, de cujo Acórdão, o de nº 203-12.519, transcrevo o seguinte trecho:

(.)

Alegam os recorrentes que a CEMA não poderia ter sido posta na condição de sujeito passivo principal da obrigação ora exigida visto que, por força da cisão parcial ocorrida na sua controladora "VAM - Empreendimentos e Participações Ltda.", teve vertido para a empresa "DMV - Distribuidora Mineira de Varejo Ltda" uma parcela de seu patrimônio líquido, dentre o qual estão as obrigações tributárias devidas ao Fisco.

Assim, entendem os recorrentes que, por terem sido vertidas as obrigações tributárias para a empresa "DMV", não mais é a CEMA o sujeito passivo a responder por elas e sim a empresa que recebeu tais encargos, a DMV. Invocaram em vosso favor os dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), mais especificamente os artigos 229 e 233, a seguir transcritos

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão

§ 1º - Sem prejuízo do disposto no Art. 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a essa, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão

Parágrafo único - O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão



Data vênua, não creio que a situação específica sobre a qual estamos nos debruçando se amolde aos referidos artigos da Lei das Sociedades Anônimas, já que estamos diante de uma cisão envolvendo outra empresa que não a autuada. Explico melhor:

A (SOLAR), que controla **W** (DMV), → → detém 28,54% do capital de **B** (VAM), → → que controla **Y** (CEMA, a autuada). **A** resolve sair de **B**.

B promete indenizar **A** mediante a cessão de 28,54% de sua participação em **Y**. Para isso, **B** efetua uma cisão parcial de seu patrimônio, vertendo os 28,54% que, imediatamente, são incorporados por **W**.

Assim, a "cisão" em **B** consistiu na diminuição do investimento de **B** em **Y**, mediante a transferência do acervo de **Y** (bens, direitos e obrigações) diretamente para a empresa **W**, que é controlada de **A**.

Ao final das contas, não houve qualquer modificação no quadro societário de **Y** (CEMA, a autuada), que continua com a **B** (VAM).

O documento intitulado "BALANÇO ESPECIAL LEVANTADO EM 30.06 2002 PARA FINS DE CISÃO DA CONTROLADORA VAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA" (fl. 401), evidencia claramente que a empresa CEMA não foi cindida e que continuou a exercer suas atividades operacionais, apenas teve uma redução de 28,54% em seu patrimônio líquido, que passou de R\$ 868.927,68, para R\$ 620.662,63. Os próprios recorrentes afirmam isso, à fl. 496, verbis.

"Ressalta-se que o mencionado "Balanço Especial" demonstra, ainda, que mesmo vertendo parcela de seu patrimônio para a DMV, a CEMA continua sendo uma empresa líquida, de modo a comprovar inequivocamente que não há qualquer mácula do processo de cisão acima mencionado" (grifos e destaques do original). Por outro lado, as alterações contratuais da CEMA, ocorridas tanto no período anterior quanto posterior à cisão (fls. 232/306) evidenciam claramente que jamais houve qualquer alteração no seu quadro societário, ou seja, antes e após a cisão, ou, antes e depois da autuação fiscal, continuam sendo a empresa VAM Empreendimentos e Participações Ltda, com participação de 99,9972%, e Márcia Vilefort Martins, com os restantes 0,0028%, os seus proprietários.

O que estou querendo dizer é que a cisão aconteceu na VAM e a CEMA, ou melhor, parte de seu patrimônio líquido, foi utilizada como moeda de pagamento para a SOLAR, mediante transferência de parte de seu acervo (direitos e obrigações) para a DMV.

Ora, a cisão neste caso em nada modifica ou retira a responsabilidade tributária da CEMA, que, ao final das contas,



foi quem, lá nos idos de 2000, fez surgir a obrigação tributária (PIS/Pasep e Cofins) por ter incorrido no seu pressuposto elementar que é a realização da hipótese de incidência (faturamento). Assim, não obstante de seu acervo patrimonial tenha sido retirada uma fatia, nela incluída uma dívida para com o Fisco, em favor de outra empresa, tal fato, que ocorreu em julho de 2002, se deu por mera liberalidade de seus respectivos controladores, para fins de acerto financeiro em razão da retirada da SOLAR do quadro societário da VAM, o que não afasta a responsabilidade da CEMA pelo pagamento das contribuições que ora se exige.

(...)

Sujeição passiva dos sócios Márcia Vilefort Martins e Varn Empreendimentos e Participações Ltda. e dos seus cotistas e administradores da Cema: Antônio Vilefort Martins, Virgílio Vilefort Martins e Márcio Vilefort Martins

Aos sócios da autuada, atribuiu a fiscalização responsabilidade solidária, com fulcro no art. 124, inc. I, do CTN, que, inserto nas disposições gerais relativas ao sujeito passivo, assim estabelece:

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal,

II - as pessoas expressamente designadas por lei

(...)

Sobre esse dispositivo legal, leciona o Mestre Aliomar Baleeiro, na obra supracitada, pág. 728:

(...)

A fórmula do art. 124 é ampla. São solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em lei

O CTN não diz em que consiste ou que casos se manifesta o "interesse comum". A lei tributária o dirá. Em princípio, os participantes do fato gerador (...)

E, mais adiante, os comentários da Professora Misabel Abreu Machado Derzi:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade, indireta como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias



Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária.(...)

Com esses ensinamentos, entendo que o art. 124 do CTN, apenas quer obrigar à integralidade do crédito tributário, sem benefício de ordem todos os sujeitos passivos, o que constitui o efeito da solidariedade, além dos efeitos relacionados no art. 125 do CTN, na hipótese em que, pela natureza jurídica do fato gerador da obrigação principal, que, de alguma forma, pode contemplar a realização do fato tributável por mais de um sujeito passivo, ou por designação expressa de lei, houver uma pluralidade na sujeição passiva.

Assim, lembrando que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos seus sócios, o dispositivo legal em tela não se presta, por si só, à *"inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária"*.

Por outro lado, é inegável que os sócios possuem interesse nas atividades de suas sociedades. Contudo, a base legal para possível responsabilização dos sócios deve ser buscada no art. 135, inc. III, do CTN - e assim o fez a fiscalização -, que trata de responsabilidade pessoal com a seguinte dicção:

Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

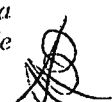
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

(grifou-se)

Ocorre que o supratranscrito art. 135, inc. III, refere-se à atuação dos dirigentes, gerentes ou representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social ou de estatuto e o suporte fático da atuação, ao cabo, é o mero inadimplemento de tributo, o que, com efeito, constitui descumprimento de dever jurídico e, portanto, ilicitude. Todavia, tratando-se de responsabilidade pessoal e, por conseguinte, subjetiva, cabe ao Fisco produzir a prova do dolo.

Sobre a comprovação da conduta dolosa, o mestre Paulo de Barros Carvalho, na obra Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, ensina, na pág. 506:

(...) no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na composição do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade



do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente

(.)

Ora, o fato de a contribuinte declarar em DCTF valores dos tributos inferiores aos efetivamente devidos não configura, por si só, conduta dolosa, conforme acusou a fiscalização, mormente, considerando que a DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a cobrança do débito confessado, sendo, pois, escusável que o sujeito passivo da obrigação tributária não queira fazer essa confissão, com vista a não renunciar à discussão administrativa do crédito tributário.

Destarte, não restou comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelos sócios da pessoa jurídica autuada para que se lhes possa atribuir responsabilidade pessoal pelo crédito tributário lançado, nos exatos termos do art. 135, inc. III, do CTN.

Em face disso, há de se excluir do pólo passivo todas as pessoas físicas e a pessoa jurídica Vam Empreendimentos e Participações Ltda.

No que se refere ao alargamento da base de cálculo, há que se examinar a questão da aplicabilidade da decisão do Pleno do STF sobre a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, e sobre isso, cabe lembrar que essa Suprema Corte, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, tendo o Acórdão correspondente transitado em julgado em 5 de setembro de 2006.

Em face disso, entendo estar-se diante de hipótese prevista no art. 49, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MFI nº 147, de 25 de junho de 2007, que prescreve:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(.)

A disposição regimental supracitada emana do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que, a meu ver, no parágrafo único do seu art. 4º, trata de situação excepcional ao **caput** do artigo, pois, não mantendo os Conselhos de Contribuintes subordinação hierárquica ao Secretário da Receita Federal, tampouco ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, seria esdrúxulo supor que a atuação desses órgãos julgadores estivesse vinculada a determinações emanadas dessas autoridades. Nesse ponto, frise-se que o próprio **caput** do art. em comento limita a abrangência dessas determinações ao âmbito das respectivas competências, referindo-se, com isso, não só à segregação das competências do Secretário da

Receita Federal e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, mas também à delimitada esfera de atuação de cada um, que, a todas as luzes, nesse particular, não alcança os órgãos julgadores da segunda instância administrativa.

Destarte o Decreto em tela, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais, expressamente impôs aos órgãos julgadores da administração fazendária o dever de afastar dispositivo declarado inconstitucional e, se tal dever não era cumprido até a publicação do novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é porque anterior disposição regimental, materializada no art. 22A introduzido pela Portaria MI nº 103, de 23 de abril de 2002, no regimento Interno aprovado pela Portaria MI nº 55, de 16 de março de 1998, vedava expressamente o afastamento de dispositivo legal em virtude de inconstitucionalidade, na hipótese de que aqui se cuida.

Assim, a alteração da norma regimental evidencia a mudança de entendimento sobre a matéria do Sr. Ministro da Fazenda e, nesse ponto, não se pode olvidar a subordinação direta dos Conselhos de Contribuintes a esse Ministro de Estado.

Note-se, pois, que o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, cuidou de atribuir competência a dirigentes da administração fazendária para determinar, no âmbito de suas atribuições, que não se prossigam com exigências tributárias fundamentadas em dispositivos declarados inconstitucionais e, em seu parágrafo único, tratou das exigências já constituídas e na fase litigiosa do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário para deferir aos julgadores administrativos a competência para, na apreciação da lide, afastar os referidos dispositivo, conforme a seguir transcrito:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados,

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União,

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

Assim sendo, uma vez que os demonstrativos de apuração da base de cálculo evidenciam a inclusão de outras receitas que não decorrem da venda de mercadorias e de serviços, sua tributação pelo PIS e pela Cofins possui fundamento legal no art. 3º, § 1º, da Lei

nº 9.718, de 1998, que foi declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do STJ, estando, portanto, configurada a hipótese do art. 49, inc. I, do já citado Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que, combinado com o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 1997, impõe o cancelamento da exigência tributária sobre essas receitas.

Saliente-se, contudo, que nas planilhas demonstrativas da apuração do PIS e da Cofins relativas a "outras receitas", foram incluídas receitas de vendas de fichas de telefone que, portanto, tratando de receita de venda de mercadoria, não podem ser excluídas da base de cálculo dessas contribuições.

Sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições em tela, há farta jurisprudência administrativa com o entendimento de que o ICMS compõe o preço da mercadoria vendida e, portanto, faz parte da receita de venda da pessoa jurídica. Dessa forma, não há base legal para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Da referida jurisprudência, transcreve-se trecho de ementa a seguir:

COFINS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO ICMS - A base de cálculo da COFINS é a receita bruta de venda de mercadorias, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas na lei. O ICMS está incluso no preço da mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta de vendas. Não havendo nenhuma autorização expressa da lei para excluir o valor do ICMS, esse valor deve compor a base de cálculo da Cofins

(Acórdão nº 203-09618, de 15/06/2004, relator Valdemar Ludvig)

Quanto às deduções da base de cálculo em virtude da substituição tributária, o resultado da diligência não ratificou as aduções da recorrente referentes a esse item e confirma que tanto as receitas tributáveis como as deduções devidas foram apuradas com base na contabilidade, não havendo aqui critérios distintos para as receitas e para as deduções conforme quer fazer crer a recorrente e sua manifestação sobre o resultado da diligência não enfrentou o mérito da questão, tendo-se limitado a tratar da apresentação de documentos e afirmar que a diligência não fora cumprida.

Entretanto, uma vez que as diligências e perícias possuem a precípua finalidade de contribuir para a formação da convicção do julgador, cabe a este o juízo sobre o seu resultado e entendo que ela foi plenamente atendida.

Destarte, nesse ponto, novamente adoto as razões de decidir do Ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no julgamento do Recurso Voluntário nº 136315, de cujo Acórdão, o de nº 203-12.519, cumpre transcrever o seguinte trecho:

(...)

Alegaram os recorrentes que o fiscal concorreu para a nulidade de todo o seu procedimento pois, "ao recompor a escrita fiscal da Autuada com base em sua contabilidade, descartando as informações constantes das DCTF's, acabou por não computar todas as deduções devidas". E prossegue "Isso porque, no mesmo tempo em que os ilustres auditores fiscais desconsideraram as informações das DCTF's apresentadas pela



CFMA para fins de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, as utilizam para calcular as deduções relativas à venda de cigarros e perfumaria".

Antes, esclareça-se que as deduções a que se referem os recorrentes advêm das vendas de cigarros e de perfumarias, incluídos no regime de substituição tributária, e que, por essa razão, não fazem parte da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Esclareça-se ainda que o seu inconformismo decorre do fisco não ter considerado os valores de tais deduções informados em suas DIPJ

Os recorrentes se equivocaram

Não há sequer campo nas DC'TF para esse tipo de informação, ou seja, nas DC'TF o que se informa é o montante do tributo ou contribuição devidos; não há espaço físico para se informar base de cálculo e deduções

O montante das deduções da base de cálculo correspondente às vendas de cigarros e de perfumarias em geral que o fisco utilizou para apurar o valor das contribuições devidas foi obtido a partir de informações fornecidas pela própria interessada, conforme, aliás, a decisão recorrida já indicara. Basta ver nos documentos de fls 39/51, preenchidos e entregues pela empresa, a indicação clara e inequívoca das rubricas Deduções (C) Cigarros e Prod Perfumaria. Trise-se que tais informações não são visíveis ou identificáveis nos excertos da contabilidade que foram trazidos ao processo, o que significa que somente a contribuinte é (foi) capaz de produzi-las e evidenciá-las

Não obstante os recorrentes tenham elaborado um quadro (fl 525) evidenciando as diferenças entre os valores das deduções (vendas de cigarros e de perfumaria) que o fisco considerou e os valores que constam das DIPJ da empresa, o fato é que o mesmo, embora bastante didático, não se fez acompanhar de documentos comprobatórios capazes de eliminar as dúvidas a respeito da sua veracidade, ou melhor, de que são as deduções informadas na DIPJ que devem ser acatados em vez dos citados quadros elaborados pela própria empresa de fls 39/51.

(..)

Assim, correto o procedimento do fisco, que considerou as deduções que a própria empresa lhe informara durante a auditoria fiscal, as quais, à evidência, são supervenientes às DIPJ entregues

(..)

Relativamente à multa de ofício, entendo que sua qualificação subordina-se à comprovação da existência de dolo na conduta da contribuinte.

Ora, a conduta descrita para caracterizar ocorrência dolosa é a declaração reiterada em DC'TF do PIS e da Cofins em valores inferiores aos valores efetivamente devidos. Ocorre que a recorrente declarou corretamente os valores devidos nas DIPJ e fez os registros

contábeis necessários, tanto que estes prestaram-se ao trabalho fiscal para apurar o montante devido do tributo. Portanto, não se verifica, neste caso, omissão ou utilização de artifícios para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos, sua natureza ou circunstâncias. Ao contrário, a contribuinte, ademais de prestar informações na DIPJ, não se negou a apresentar seus livros e documentos contábeis, colaborando, portanto, com o procedimento fiscal.

Dessa forma, não vislumbro possibilidade de caracterizar a conduta da recorrente como sonegação com vista a enquadrá-la no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Tal conduta encontra abrigo, sim, no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007; contudo, não se verificando as hipóteses do referido art. 71, afasta-se a possibilidade de duplicação do seu percentual autorizada pelo § 1º desse mesmo art. 44.

Aqui, registre-se que a falta de apresentação dos arquivos magnéticos "Mestre e Itens de Mercadorias" configura hipótese de agravamento da multa de ofício, nos termos do art. 959, inc. II, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Portanto, considerando o princípio da tipicidade cerrada que deve reger a imposição de penalidades, entendo que o percentual da multa aplicada deve ser reduzido para 112,5% e as argumentações de que tal percentual teria natureza confiscatória não podem ser apreciadas em sede administrativa, visto que trata-se de percentual previsto em lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico e é defeso a este colegiado afastá-la, conforme Súmula nº 2, aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007, de aplicação obrigatória por este Segundo Conselho, por observância ao disposto no art. 53 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MI nº 147, de 25 de junho de 2007. Referida Súmula possui o seguinte teor:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária

Quanto à utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios, eximo-me de tecer considerações minudentes sobre a matéria, tendo em vista a Súmula nº 3, aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007, com o seguinte teor:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para:

I - excluir do pólo passivo os coobrigados Márcia Vilefort Martins e Vam Empreendimentos e Participações Ltda. e dos seus cotistas e administradores da Cema: Antônio Vilefort Martins, Virgílio Vilefort Martins e Márcio Vilefort Martins;

II - excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as outras receitas discriminadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização, exceto as receitas provenientes da venda de fichas de telefone; e



III – reduzir o percentual da multa aplicada para 112,5%, desqualificando a multa e mantendo sua majoração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 3 de junho de 2009


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA