



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 12/04/1999
C	<i>Stoluntino</i>
	Rubrica

Processo : 10840.001644/95-58

Acórdão : 201-71.770

Sessão : 02 de junho de 1998

Recurso : 101.490

Recorrente : SUPERMERCADO DAMASCO LTDA.

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

COFINS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, inciso II, *a*, e inciso III, *b*, da Constituição Federal. **BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO DO ICMS** - O ICMS integra a base de cálculo da COFINS por compor o preço do produto e não se incluir nas hipóteses elencadas no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. **MULTA DE OFÍCIO** - Reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional. **JUROS DE MORA** - Não sendo o crédito tributário integralmente pago até o vencimento, será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta de pagamento (artigo 161, Código Tributário Nacional). **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUPERMERCADO DAMASCO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyle Olimpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Jorge Freire, Geber Moreira, Valdemar Ludvig, Sérgio Gomes Velloso e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).

/OVR/CF/



Processo : 10840.001644/95-58
Acórdão : 201-71.770

Recurso : 101.490
Recorrente : SUPERMERCADO DAMASCO LTDA.

RELATÓRIO

SUPREMERECADO DAMASCO LTDA., pessoa jurídica nos autos qualificada, contra quem foi lavrado Auto de Infração, em 10/05/95 (doc. fls. 11/13), por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de apuração de 07/92 a 06/94, onde é exigido o crédito tributário de 364.843,40 UFIR, com fulcro na Lei Complementar nº 70/91, em seus artigos 1º ao 5º.

A contribuinte impugnou o lançamento (doc. fls. 16/18), onde, em síntese, alega o que se segue:

a) ser indevida a contribuição na forma posta no lançamento, uma vez que foi aplicada alíquota de 2% sobre o valor puro do faturamento, sem descontar os valores já pagos a título de COFINS nas operações anteriores;

b) a não exclusão do ICMS embutido na base de cálculo, como determina o artigo 44 da Lei nº 4.506/64, c/c o artigo 12, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/75;

c) que o lançamento afronta o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, além de ter feição confiscatória, indo de encontro aos artigos 150, IV, e 170, ambos da mesma Carta Magna;

d) o descabimento da multa lançada, no percentual de 100%, que, segundo os artigos 59 e 60 da Lei nº 8.383/91, a multa máxima prevista é de 20%, que, em obediência ao artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional, deveria ter sido aplicada quando do lançamento; e

e) não proceder a cobrança de juros, uma vez que o artigo 161 do CTN estabelece a incidência de juros a partir do vencimento do crédito, e não da obrigação, e o crédito questionado ainda não se venceu, em face da adoção das medidas recursais previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, assim ementando a decisão:



Processo : 10840.001644/95-58
Acórdão : 201-71.770

“Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Falta de recolhimento. A falta de recolhimento da COFINS, nos prazos previstos na legislação tributária enseja sua exigência mediante lançamento “ex-offício”. Ação fiscal procedente.”

Irresignada com a decisão singular, a contribuinte, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, aduzindo as seguintes razões:

a) repisa o argumento da inconstitucionalidade do lançamento guerreado, por afronta aos artigos 154, inciso I (não-cumulatividade da incidência da contribuição); 1º, inciso IV; 170, *caput* (livre iniciativa); e 145, § 1º (capacidade contributiva), todos da Constituição Federal;

b) para tanto, cita que, em alguns votos proferidos, quando da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF, referente à Lei Complementar nº 70/91, por ministros do Pretório Excelso, foram expressos no sentido de que não restaria afastada a possibilidade do exame de cada caso concreto, em que a cobrança da exação resultasse na violação de outros dispositivos constitucionais;

c) renova a defesa da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição, por ser esta tributo indireto, que as empresas arrecadam para posterior recolhimento ao Erário, citando, para tanto, o artigo 44 da Lei nº 4.506/64 c/c o artigo 12, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/75; e

d) insurge-se contra a multa e os juros, determinados no lançamento, utilizando-se dos mesmos argumentos expendidos na impugnação.

Ao encerrar a sua peça recursal, a contribuinte pugna pela reforma da decisão recorrida, julgando-se improcedente o lançamento, eximindo a recorrente de qualquer recolhimento ao Erário.

De conformidade com o disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro 1995, c/c a Portaria nº 180, de 03 de junho de 1996, manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentando Contra-Razões de fls. 42/44, onde requer o improvimento do recurso apresentado, notadamente de natureza protelatória, com a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10840.001644/95-58
Acórdão : 201-71.770

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A contribuinte levanta a inconstitucionalidade do lançamento, alegando ter a mesma infringido princípios constitucionais como o da não-cumulatividade, o da capacidade contributiva e o da livre iniciativa.

Nesse ponto, cabe observar que o guerreado lançamento baseia-se na Lei Complementar nº 70/91, e que sobre tal dispositivo não pesa dúvida acerca de sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro, portanto, de observância obrigatória para a Administração Pública. Assim, a discussão acerca da inconstitucionalidade do lançamento, nos pontos destacados pela contribuinte, deve antes passar pelo exame da constitucionalidade da lei que o embasou.

A instância administrativa não é o foro competente para a manifestação sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, *a*, e inciso III, *b*, ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declara inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade, é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e possui eficácia até a suspensão de sua executoriedade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional, pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá



Processo : 10840.001644/95-58

Acórdão : 201-71.770

pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executoriedade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pela contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. 1, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

“(…) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CNT. Há o inconformado de provocar o judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.”

Tal fundamentação torna desnecessária a manifestação, de forma específica, acerca dos pontos tratados quando da alegação de inconstitucionalidade da lei de regência do lançamento combatido.

No tocante ao pleito de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, temos que, conforme mandamento do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, referida contribuição “será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza”. Como o ICMS compõe o preço do produto, conseqüentemente, inclui-se no faturamento.

Prememente se faz trazermos à baila o mandamento do parágrafo único do mesmo artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, onde estão, expressamente, gizadas as exclusões permitidas quando da determinação da base de cálculo da COFINS:

“Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”

Da simples leitura de tal dispositivo depreende-se não estar o ICMS entre as parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS.

A respeito desse assunto, Luis Fernando de Souza Neves (COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento – Lei Complementar nº 70/91, Editora Max Limonad: São Paulo, 1997, p. 11), assim se manifesta:



Processo : 10840.001644/95-58
Acórdão : 201-71.770

“Portanto, o instrumento legal que agora disciplina a matéria (Lei Complementar) veda a possibilidade de exclusão do ICMS de sua base de cálculo, só permitindo, em relação ao IPI, vendas canceladas e descontos incondicionais.”

No que concerne à multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 100%, baseada no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, por se tratar de penalidade, e não de multa moratória, como, equivocadamente, entende a contribuinte, *in casu*, cabe a redução do percentual para 75%, como determinado no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Ao rebelar-se contra a cobrança dos juros de mora, a contribuinte alega não proceder tal cobrança de juros, uma vez que o artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece a incidência de juros a partir do vencimento do crédito, e não da obrigação, e o crédito questionado ainda não se venceu, em face da adoção das medidas recursais previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

Para o deslinde de tal controvérsia, é primordial que se faça a devida distinção entre a constituição do crédito tributário, na espécie, pela via de auto de infração, e a exigibilidade desse crédito.

A constituição do crédito tributário, consoante o artigo 142 do CTN, se faz com o lançamento que é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Segundo o magistério de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1986, p. 502):

“Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.”

Depois de constituído o crédito tributário, pelo lançamento, a Fazenda Pública não poderá exigi-lo se o contribuinte se enquadrar em qualquer dos casos elencados no artigo 151 do CTN.

Na espécie, quando o contribuinte interpôs medida recursal, nos termos do processo administrativo tributário, o crédito ora discutido encontra-se com a sua exigibilidade suspensa, fato que, por si só, em nada interfere na constituição do crédito tributário.



Processo : 10840.001644/95-58

Acórdão : 201-71.770

Em julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa a seguir se transcreve, fica clara a distinção entre constituição do crédito tributário e suspensão da sua exigibilidade:

“EMENTA: ...2 - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário importa numa paralisação, ou cessação temporária, ou por tempo limitado, do procedimento executório. Todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, mas apenas o torna administrativamente ou judicialmente inexigível por aquele período. ...”(TRF - 4ª Região. Ag. 94.04.08463/PR. Rel.: Juiz Vilson Daros. 2ª Turma. Decisão: 23/03/95. DJ de 11/04/95, p. 20.757).”

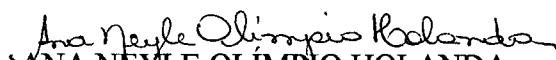
Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito não interfere na data determinada para o vencimento do tributo devido, termo a partir do qual o mesmo é acrescido de juros de mora, em consonância com o artigo 161 do CTN.

O professor Hugo de Brito Machado, ao tratar sobre o assunto, assim se pronuncia (Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1992, p. 125):

“A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática; independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em *lei* tributária (CTN, art. 161).” (Grifos do original).

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso para que seja reduzida a multa de ofício ao percentual de 75%.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 1998


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA