



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

Processo n° 10935.007335/2010-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-000.941 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria Omissão de receitas
Recorrente TRANSOJA TRANSPORTES RODOVIÁRIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

RECEITA DE PEDÁGIO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO. VALE-PEDÁGIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

O valor recebido por empresa prestadora de serviço de transporte para pagamento de pedágio pode ser excluído da receita bruta, desde que recebido sob a forma de Vale-Pedágio, não bastando o mero destaque no conhecimento de transporte. Compete ao contribuinte o ônus de comprovar o preenchimento das condições da legislação de regência, o que inclui o registro, no documento comprobatório de embarque, do valor do Vale-Pedágio obrigatório e do número de ordem do seu comprovante de compra ou a anexação do comprovante da compra disponibilizado pela operadora de rodovia sob pedágio ou pela empresa fornecedora do Vale-Pedágio.

TRANSPORTE DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO. AGENCIAMENTO. OPERAÇÕES DISTINTAS. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO.

Tratando-se de operações distintas, a emissão de conhecimento de transporte e não de notas fiscais de serviço de agenciamento, bem como o recolhimento integral do ICMS devido na operação, servem para atestar a ocorrência de subcontratação e não de agenciamento. Inexiste previsão legal para exclusão ou dedução das despesas de subcontratação de terceiros da receita bruta ou faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. ALCANCE.

A imunidade introduzida pelo inciso I, do § 2º, do art. 149 da CF, de 1988, refere-se apenas às contribuições sociais incidentes sobre receitas, não alcançando a contribuição incidente sobre o lucro (CSLL).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. RECEITA DE TRANSPORTE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988 refere-se à exportação de serviço que deve ser prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, o que não abrange a receita de serviço de transporte realizado em território nacional.

RECEITA DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A possibilidade de suspensão da incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de frete no transporte de mercadorias destinadas à exportação deu-se a partir da publicação da Lei nº 11.488, em 15/07/2007. Compete ao contribuinte comprovar o cumprimento dos requisitos legais, com a juntada de nota fiscal com a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, comprovado mediante o Registro de Exportação - RE respectivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. RECEITA DE TRANSPORTE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988 refere-se à exportação de serviço que deve ser prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, o que não abrange a receita de serviço de transporte realizado em território nacional.

RECEITAS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A possibilidade de suspensão da incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de frete no transporte de mercadorias destinadas à exportação deu-se a partir da publicação da Lei nº 11.488, em 15/07/2007. Compete ao contribuinte comprovar o cumprimento dos requisitos legais, com a juntada de nota fiscal com a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, comprovado mediante o Registro de Exportação - RE respectivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, que davam provimento parcial ao recurso para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, lavrados em razão de omissão de receitas, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, apuradas pela diferença entre as receitas constantes do livro Registro e Apuração do ICMS, as que constam do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e das Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregues na sistemática do lucro presumido e das Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme fls. 161/169.

As razões alegadas na impugnação são bem sintetizadas no relatório da decisão de primeira instância, cujo trecho, com a licença do colegiado, transcreve-se abaixo:

5. Argumenta que parte da diferença apurada pela fiscalização não se trata de receita, mas recebimentos de vale pedágio, subcontratação e receitas de prestação de serviços de transporte de produtos destinados à exportação, do percentual de 75% da multa de ofício aplicada e de cobrança de juros de mora Selic sobre a multa de ofício.

6. Sobre a receita de valores recebidos a título de vale-pedágio, contesta a afirmativa fiscal de que, quando pagos em espécie e não na forma de "modelo próprio" conforme Lei nº 10.209, de 2001 e Resolução ANTT nº 2885, de 2008, não podem ser deduzidos da receita, argumentando que cumpriu a finalidade do vale pedágio e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF reconhece a validade da utilização da moeda corrente no cumprimento da obrigação de antecipar o vale-transporte sem que isto constitua aumento patrimonial; assevera que presta serviços de transporte e recebe em moeda corrente o valor dos serviços e do pedágio, ambos destacados no "Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas"CTRC, conforme anexos; que esses serviços de transporte e os pedágios são escriturados nas contas de receita "40029 Fretes recebidos a prazo" e "40053 Fretes Exportação", conforme a natureza da carga transportada e ao final do mês, reduz dessas contas de receitas o valor recebido do vale-pedágio das empresas contratantes, que é lançado na conta de despesas com pedágio "55557 Despesas com Pedágios"; anexa cópias livros Razão e dessas contas; aduz que o art. 2º e parágrafo único da Lei nº 10.209, de 2001, dispõe que o valor do vale-pedágio não será considerado receita operacional, e a IN SRF nº 247, de 2002, art. 35, regulamentou que as empresas transportadoras podem excluir da receita bruta o valor recebido do vale-pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte; por isso, apresenta às págs. 262/263, os valores referentes a vale-pedágio destacados nos CTRC que anexa, requerendo exclusão da receita auçada e destacando que os valores que recebeu de vale-pedágio são inferiores aos que gastou e foram

integralmente utilizados no pagamento dos pedágios gastos na prestação do serviço de transporte.

7. Sobre as receitas de subcontratações de fretes, afirma que, conforme provam os CTRC, atua às vezes como intermediária, repassando o frete a terceiros; que, neste caso, os valores recebidos não lhe pertencem e não podem ser considerados como receita sua; informa que registra tais valores na conta "40037 Agenciamento de Fretes", de onde deduz os valores dos pagamentos que repassa dos terceiros subcontratados; transcrevendo textos de autos; argumenta que receitas são ingressos de valores que modifiquem o patrimônio da empresa, incrementando-o em decorrência direta ou indireta da atividade por ela exercida, mas que ingresso de somas pertencentes a terceiros, que apenas transitam pela empresa e não modificam seu patrimônio, não representam receita, mas apenas valores transitórios pertencentes ao patrimônio de outrem, que é o caso do recebimento de valores de serviços de transporte; por isso, acusa que este lançamento viola o princípio da capacidade contributiva do § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 CF de 1988 e incorre em bis in idem, pois os valores da base de cálculo da autuação contra o impugnante também o são para os terceiros contratados.

8. Sobre a receita de transporte de produtos destinados à exportação, invoca imunidade constitucional em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, do art. 149, § 2º, I da CF, de 1988, criada pela Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001, sobre as receitas decorrentes de exportação e disserta de que a imunidade deve ser interpretada com generosidade e de forma ampla ao se buscar o conteúdo e o alcance da imunidade, deve ser levado em conta, não só o sistema constitucional como um todo (método sistemático), mas principalmente sua teleologia (método teológico), que tem por objetivo perquirir o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática, não procurando restringi-la; explica que presta serviços de transporte de produtos destinados a exportação até áreas portuárias, como o Porto de Paranaguá; contabiliza essas receitas na conta "40053 Fretes Exportação" conforme razão anexo; que os CTRC que emite e as "notas fiscais" emitidas pelas contratantes (anexas), provam que os produtos transportados foram destinados a exportação, pois consta das notas fiscais a natureza da operação de "remessa para formação de lote para exportação", sendo na maioria destinados ao Porto de Paranaguá, no terminal da empresa Cattalini, caracterizado como recinto alfandegado, conforme relação (anexo) de terminais portuários alfandegados pela 9ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil; transcreve jurisprudência sobre isenção tributária sobre transporte para exportação; invoca o art. 14, § 1º, V da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001 prevê a não incidência da Cofins/PIS sobre o transporte internacional de cargas; por isso, requer a exclusão dessas receitas da autuação, ou, pelo menos, a suspensão sobre da receita de transporte de produtos destinados a exportação a partir de

07/2007, em face da aplicação da suspensão das contribuições da Cofins/PIS pela Lei nº 11.488, de 2007, que inseriu o § 6A, ao artigo 40, da Lei nº 10.865, de 2004, instituindo a suspensão das contribuições da Cofins e do PIS incidentes sobre as receitas decorrentes do transporte de produtos destinados à exportação até a área portuária, uma vez que os CRTIC e as "notas fiscais" que anexa atestam que o serviço de transporte realizado se amolda perfeitamente à suspensão prevista no art. 40, da Lei nº 10.865 de 2004, pois se refere ao transporte de produto destinado a exportação (remessa para formação de lote para exportação) do seu local de origem até o local de saída do território nacional (área portuária — Porto de Paranaguá); e acrescenta ainda que, se eventualmente alguma condição dos termos da suspensão foi descumprida, a cobrança da Cofins/PIS deverá recair sobre as empresas contratantes da prestação de serviço de transporte.

9. Reclama do percentual de 75% da multa de ofício aplicada, que não pode ser utilizada com intuito arrecadatório ou tributo disfarçado, sendo inconcebível imposição de multa quando a conduta praticada está estribada na própria legislação; não se pode exigir que o contribuinte pratique ato afastando-se da própria lei e, não havendo conduta ilícita não há porque impor de multas ainda mais quando se trata de autuação fundamentada em mera presunção e não decorrente de fato incontroverso.; mas, se mantida a multa, deve ser reduzida a percentual razoável, pois, num período praticamente sem inflação, esse percentual é confiscatório e colide com os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva; transcreve jurisprudência; reclama que o percentual de multa aplicada inviabilizaria qualquer pagamento e a continuidade da empresa, se devido fosse; cita o Código de Defesa do Consumidor em que o limite máximo é de 2% e reivindica a modificação do lançamento autorizada pelo art. 145, do CTN, nas hipóteses do art. 149 e incisos do CTN; e ainda a Súmula 473 do STF.

10. Taxa de ilegal cobrança de juros de mora acumulados mensalmente pela taxa Selic, que afirma que o fiscal autuante fez incidir sobre a multa de ofício, a partir do mês subsequente ao do vencimento da impugnação; afirma que sanção por ato ilícito é a punição do sujeito passivo por descumprimento da legislação tributária e não se confunde com tributo, por isso, afirma, os juros só podem incidir sobre os tributos e contribuições; aduz que os juros moratórios tem por característica indenizar o sujeito ativo pela ausência de transferência aos cofres públicos da receita derivada do tributo, não existindo limitação temporal para sua incidência, pois enquanto não cumprida a obrigação, os juros continuarão a ser acrescidos; diferentemente a multa, que tem natureza de punir e coibir à prática da infração à legislação tributária. Desta forma, não procede à exigência de juros de mora sobre multa de ofício.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba julgou a impugnação improcedente, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano calendário: 2006, 2007, 2008**MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE**Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado, e no percentual determinado expressamente em lei.**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**Os juros de mora constantes dos autos foram calculados sobre o imposto/contribuições, não tendo incidido sobre a multa de ofício aplicada.**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.**Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**Ano calendário: 2006, 2007, 2008**RECEITA DE PEDÁGIO. BASE DE CÁLCULO.**Para que o valor recebido por empresa prestadora de serviços de transporte, para pagamentos de pedágios, não seja considerado receita bruta, nem constitua base de incidência de contribuições sociais, deverá ter sido recebido na forma de vale pedágio e preenchidas as condições da legislação de regência.**TRANSPORTE DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO. OPERAÇÃO DISTINTA DE AGENCIAMENTO.**A operação em que a transportadora contrata o serviço de transportes com o seu cliente, emite o conhecimento de frete e recebe em seu nome o valor total lá constante, caracteriza a venda de serviços de transporte e aperfeiçoa o fato gerador dos tributos calculados com base no faturamento; a operação posterior, em que a transportadora repassa a terceiros um valor inferior ao recebido sem a emissão de novo documento fiscal, referente à execução parcial do serviço de transporte, caracteriza subcontratação e não agenciamento.**CONTRATO DE AGENCIAMENTO. CARACTERÍSTICAS.**O contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa ou empresa, o agente, assume, em caráter não eventual e sem vínculo de dependência, a obrigação de exercer habitualmente a intermediação de negócios em favor do preponente; nesse conceito não se inclui a subcontratação, aleatória e eventual, de*

terceiros, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga CTCR.

BIS IN IDEM. RECEITAS DE TRANSPORTE. SUBCONTRATAÇÃO.

Descabe a acusação de bis in idem, se a receita bruta sobre a qual foram calculadas as exações, no regime do lucro presumido para o IRPJ e a CSLL e incidência cumulativa para o PIS e a Cofins, é faturamento próprio da empresa.

LANÇAMENTOS REFLEXO. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamentos reflexo de CSLL o decidido no referente ao de IRPJ, principal.

PIS. COFINS. CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DE SUBCONTRATAÇÃO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins das pessoas jurídicas de direito privado, na incidência cumulativa, é o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, não havendo previsão legal para exclusão ou dedução das despesas de subcontratação de terceiros.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

As receitas decorrentes de exportação integram a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista tratar-se de contribuição incidente sobre o lucro, porque a imunidade introduzida pelo inciso I, do § 2º, introduzido no texto do art. 149 da CF, de 1988, por meio da EC nº 33, de 2001, referiu-se apenas às contribuições sociais incidentes sobre receitas.

PIS. COFINS. IMUNIDADE.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF, de 1988, refere-se à exportação de serviço que deve ser prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

PIS E COFINS. SUSPENSÃO. RECEITAS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS A EXPORTAÇÃO.

A previsão de suspensão da incidência do PIS e da Cofins, para as receitas de frete no transporte de mercadorias destinadas para exportação, somente foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei nº 11.488, de 2007, fazendo efeitos depois da publicação no DOU de 15/07/2007, sendo inaplicável a fatos geradores anteriores a essa data.

PIS E COFINS. SUSPENSÃO. RECEITAS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS A EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, a informação de que o PIS e a Cofins estão suspensos, citando a legislação, a exportação deve ser comprovada mediante o Registro de Exportação e a prestação de serviço deverá ser para pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Cientificado dessa decisão em 22/03/2012 (cfe AR, fl.684), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário em 27/03/2012 (fls. 685 e seguintes), em que, basicamente, repisa as razões da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, o recurso voluntário é conhecido.

Do termo de verificação fiscal se extrai que a autoridade fiscal consubstanciou a autuação na apuração de receitas omitidas. Parte das receitas apuradas pela fiscalização decorreu da constatação de que os ressarcimentos de despesas de pedágio supostamente pagos pela recorrente foram efetivados em espécie, como ela própria esclareceu em resposta à intimação, não havendo comprovação documental de que o valor recebido foi efetivamente utilizado no pagamento dos pedágios.

Em defesa, a recorrente sustenta que os recebimentos a título de vale-pedágio, ainda que pagos em espécie, devem ser excluídos da receita tributável. Sem razão, como se verá.

O vale-pedágio foi instituído pela Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, alterada pela Lei nº 10.561, de 13 de novembro de 2002, com o objetivo de desonerar o transportador do pagamento do pedágio. Com isso, os embarcadores ou equiparados passaram a ser responsáveis pelo pagamento antecipado do pedágio e fornecimento do respectivo comprovante ao transportador rodoviário.

A Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT regulamenta o vale-pedágio obrigatório. No período autuado, vigia a Resolução nº 673, de 2004, e, a partir de 24.09.2008, a Resolução nº 2885, que revogou aquela, estabelecendo normas para o vale-pedágio obrigatório e instituindo os procedimentos de habilitação de empresas fornecedoras em âmbito nacional, aprovação de modelos e sistemas operacionais, as infrações e suas respectivas penalidades, prevendo:

Art. 3º O Vale-Pedágio obrigatório de que trata esta Resolução somente poderá ser comercializado para utilização no exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, por conta de terceiros e mediante remuneração, por transportador inscrito no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Carga – RNTRC.

(...)

Art. 7º Compete ao embarcador:

I adquirir e repassar ao transportador rodoviário de carga, no ato do embarque, o Vale-Pedágio obrigatório, independentemente do frete, correspondente ao tipo de veículo, no valor necessário à livre circulação entre a sua origem e o destino, observando o disposto no parágrafo único do art. 3º desta Resolução; e

II registrar, no documento comprobatório de embarque, o valor do Vale-Pedágio obrigatório e o número de ordem do seu comprovante de compra ou anexar o comprovante da compra disponibilizado pela operadora de rodovia sob pedágio ou pela empresa fornecedora do Vale-Pedágio. (destacou-se)

Assim, o recebimento de repasse a título de vale-pedágio deve observar as normas constantes da legislação referida, competindo ao contribuinte o ônus de prová-lo, sob pena de se considerar receita bruta e base de incidência de contribuições sociais.

A recorrente entende que bastaria destacar o valor respectivo no conhecimento de transporte, invocando o art. 35 da IN SRF nº 247, de 2002, que prevê:

Art. 35. As empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte.

Parágrafo único. As empresas devem manter em boa guarda, à disposição da SRF, os comprovantes de pagamento dos pedágios cujos valores foram excluídos da base de cálculo.

Equivoca-se a recorrente ao interpretar essa norma infralegal isoladamente, abstraindo-se do regramento constante da Lei nº 10.209, de 2001, que, por sua vez, o delegou para a ANTT, como visto anteriormente. A norma expedida pela Receita Federal apenas considera necessário para a exclusão da tributação que o valor seja informado destacadamente no documento. Veja-se que o inciso II do art. 7º da Resolução ANTT nº 2885, de 2008, exige que seja registrado no documento comprobatório de embarque, o valor do Vale-Pedágio obrigatório e o número de ordem do seu comprovante de compra ou anexado o próprio comprovante da compra. Nesse sentido, o parágrafo único do art. 35 da IN SRF nº 247, de 2002, inclusive, exige a manutenção dos comprovantes de pagamento.

No caso concreto, a recorrente não logrou comprovar os requisitos legais para desonerar essa receita da tributação, pelo que se verifica correta a autuação.

A recorrente ainda sustenta que realiza atividade de agenciamento e não de subcontratação, ao contrário do que concluíram a autoridade fiscal e a turma julgadora de primeira instância.

Para o deslinde da questão, o que se deve verificar é qual a natureza da efetiva prestação de serviço: se de agenciamento de carga ou de subcontratação de serviço de transporte de carga, tendo em vista que o agenciamento de carga, na prática, engloba a cotação e a contratação de frete nacional e internacional junto às agências marítimas, companhias aéreas e transportadoras, podendo ainda abranger a consolidação e desconsolidação de cargas, enquanto o transporte de carga limita-se ao serviço de conduzir pessoas ou mercadorias de um lugar para outro, mediante o pagamento de determinado preço, podendo ser subcontratado.

Como visto, o serviço de agenciamento tem características próprias e distintas, inclusive quanto à forma de remuneração por comissões. Na prática, tal serviço não se confunde com o serviço de transporte subcontratado.

A recorrente aduz que, às vezes, atua como intermediária, repassando o frete a terceiros, e que registra tais valores na conta "40037 Agenciamento de Fretes", de onde deduz os valores dos pagamentos que repassa dos terceiros subcontratados.

De acordo com as provas dos autos, contudo, restou evidenciada a ocorrência de subcontratação e não de agenciamento, visto que houve a emissão de conhecimento de transporte e não de notas fiscais de serviço de agenciamento, tendo o contribuinte assumido o ICMS devido na operação total, o que não aconteceria caso se tratasse efetivamente de agenciamento, remunerado por comissão. Ademais, a natureza da operação de subcontratação é reforçada pela confissão indireta da própria interessada que se contradiz nos argumentos invocados em sua defesa. Competindo ao contribuinte o ônus de demonstrar a natureza não tributável da receita, nesse caso, dele não se desincumbiu a recorrente.

Quanto à alegação de que a receita auçada se enquadra como receita de exportação imune, cabe referir, de início, que não há imunidade em relação à CSLL, visto que o dispositivo constitucional abaixo transcrito (art. 149, §2º, inciso II) refere-se às contribuições sociais incidentes sobre a própria receita, o que não é o caso da CSLL, que incide sobre o lucro líquido.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [...]
(destacou-se)

De outro lado, em relação ao PIS e à Cofins, a imunidade alcança as receitas de exportação, ou seja, a receita recebida em troca da mercadoria ou serviço exportado, representando entrada de divisas no País. O frete realizado no território nacional, que é o serviço prestado pela recorrente, não se encaixa nessa condição.

A recorrente pede a suspensão sobre da receita de transporte de produtos destinados a exportação a partir de julho de 2007, em face da aplicação da suspensão das contribuições da Cofins/PIS pela Lei nº 11.488, de 2007, que inseriu o § 6º, ao art. 40, da Lei nº 10.865, de 2004. Sustenta “*que os CRTIC que emite e as "notas fiscais" emitidas pelas contratantes (anexas), provam que os produtos transportados foram destinados a exportação, pois consta das notas fiscais a natureza da operação de "remessa para formação de lote para exportação", sendo na maioria destinados ao Porto de Paranaguá, no terminal da empresa Cattalini, caracterizado como recinto alfandegado, conforme relação (anexa) de terminais portuários alfandegados pela 9ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil; (...)*”.

De fato, a Lei nº 11.488, de 15 de julho de 2007, previu a suspensão da incidência do PIS e da Cofins, para as receitas de frete no transporte de mercadorias destinadas à exportação, somente alcançando os fatos geradores posteriores à data de sua publicação, como se vê:

Art. 31. Os arts. 8º e 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

.....
“Art. 40.”

§ 6º-A A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas relativas ao frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional de:

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional.

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE.” (NR) (destacou-se)

Ocorre que, ao contrário do sustentado pela recorrente, as notas fiscais juntadas aos autos (fls.305 e seguintes) não comprovam o cumprimento das exigências legais.

Nas notas fiscais de fls.353 a 419, consta apenas a informação “*remessa para depósito em armazém geral*”, o que sequer preenche o requisito legal de indicação de que “*o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação*”.

Nas notas fiscais de fls.306 a 352, embora conste a informação “*remessa para a formação de lote exportação*”, inexistente a comprovação da condição de mercadoria exportada através da apresentação do Registro de Exportação – RE respectivo.

Sendo assim, pela falta de atendimento aos requisitos legais para a suspensão da tributação das receitas de frete no transporte de mercadorias destinadas à exportação, deve ser mantida a autuação.

Da Multa de ofício de 75%

Alega a recorrente ser confiscatória a multa exigida nesse patamar. Todavia, para analisar os argumentos da recorrente sobre a inconstitucionalidade, o julgador deve, necessariamente, averiguar a constitucionalidade ou não da legislação tributária. Ocorre que

isso é prerrogativa do Poder Judiciário, visto que questões constitucionais não podem ser apreciadas no âmbito administrativo, salvo raras exceções, nos termos do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 259, de 22/06/2009 (RICARF), que dispõe:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF 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; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Acrescente-se, ainda, o teor da súmula CARF nº 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”), de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF).

Diante disso, não há razão para afastar a multa legalmente aplicada.

Dos Juros sobre a multa de ofício

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, consoante a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito”. Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

“Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.” (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.(destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950.Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1ªA multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2ºO percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3ªA multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2
- SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL
CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO.
DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO
ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC.
LEGALIDADE.*

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Processo nº 10935.007335/2010-41
Acórdão n.º 1202-000.941

S1-C2T2
Fl. 19

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante disso, conclui-se que são devidos os juros moratórios sobre a multa de
ofício lançada.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner