



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10980.010559/2003-66
Recurso nº 136.325 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 203-13.788
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente TRANS IGUACU EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA
Recorrida DRJ-Curitiba/PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/08/2003

NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA Nº 1/2007.

Nos termos da Súmula nº 1/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO DE VALOR NÃO CONFESSADO. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO ANTERIOR À MP Nº 135/2003 EM CURSO. INDEPENDÊNCIA. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nulo o Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário objeto de compensação indeferida e cujo processo, ainda em curso, foi iniciado antes da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, quando pedido de restituição e compensação não implicava em confissão de débito e a DCTF só tinha como confessado o valor do saldo a pagar.

BASE DE CÁLCULO. ICMS DEVIDO PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS E COBRADO DO TOMADOR MEDIANTE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO NO FATURAMENTO DO SUBSTITUÍDO.

A base de cálculo da Cofins e do PIS é o faturamento ou receita bruta, sem exclusão do valor do ICMS devido, sendo que no regime de substituição tributária o substituído, contribuinte originário do imposto Estadual, não pode proceder à exclusão admitida tão-somente ao substituto.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO DECLARADA EM DCTF E NÃO HOMOLOGADA. DOLO NÃO CARACTERIZADO. LEI Nº 11.051, DE 30/12/2004. RETROATIVIDADE BENIGNA. CANCELAMENTO DA PENALIDADE. Nos termos do art. 18, *caput* e § 2º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, a multa de ofício sobre o valor de débito compensado indevidamente só se aplica na hipótese de infração dolosa, no percentual qualificado de cento e cinquenta por cento. Na situação em que a compensação é declarada em DCTF com base em ação judicial, não resta caracterizado dolo e por isto a multa de ofício é cancelada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE DEPÓSITO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

É cabível o lançamento de juros de mora na constituição do crédito tributário de ofício, exceto quando haja depósito do seu montante integral ou processo de consulta à legislação tributária pendente de apreciação.

Recurso não conhecido em parte, face à opção pela via judicial, e dado provimento parcial na parte conhecida.

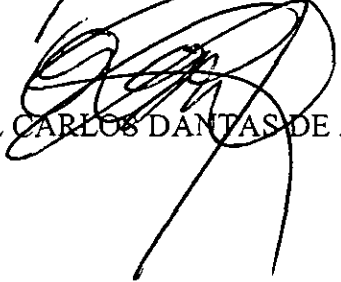
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos: I) não se conheceu do recurso, quanto à matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário; II) na parte conhecida, deu-se provimento parcial ao recurso, para cancelar parte da multa de ofício, nos termos do voto do relator.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 119/137, para a exigência da COFINS, fatos geradores de 08/2000 a 08/2003, no valor de R\$ 456.746,32, incluindo juros de mora e multa no percentual de 75%.

Conforme a descrição dos fatos que integra o referido Auto, a autuação identificou as seguintes infrações:

1 - nos períodos de apuração de 08/2000 a 08/2003, exclusão indevida na base de cálculo da Contribuição, de valores relativos ao ICMS devido pela autuada, mas exigido do tomador do serviço quando este é contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo. Segundo a fiscalização, o tomador do serviço é substituto tributário, enquanto a empresa transportadora é substituída (e não o contrário, como entende a autuada);

2 - nos períodos de apuração sob a égide do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (de 02/1999 a 07/2000, 09 a 12/2000, 02/2001 a 01/2002, 03, 06, 08, 09 e 11/2002, 03, 04 e 06/2003), diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos, em relação aos quais a contribuinte, intimada a justificá-las, alegou não haver incluído na base de cálculo valores relativos a receitas de correção monetária ativa e/ou cambial e receitas de aluguel; e

3 - no período de apuração de 06/2000, compensação não-homologada em face do indeferimento, pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR, no âmbito do Processo Administrativo nº 10980.005080/00-11, de pretensão crédito de Imposto sobre a Renda na Fonte calculado sobre o Lucro Líquido – ILL.

Impugnando o lançamento, a contribuinte arguiu basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo por bem resumir as alegações (fls. 175/176):

Preliminarmente, quanto ao item da autuação relativo à compensação de ILL, argúi nulidade fiscal, por não se observar os procedimentos legais. Argumenta que a fiscalização aponta a constatação do indeferimento, mediante diligência junto ao "Serviço de Tributação da Delegacia", mas que não foi intimada da decisão mencionada, desconhecendo o seu teor, além de a decisão comportar recurso com efeito suspensivo; destaca, também, que a fiscalização considerou "não recolhida" a Cofins em face do indeferimento; refuta a hipótese de "notificação para evitar prescrição", por se encontrar aquele processo ainda em trâmite; defende, para argumentar, que o indeferimento do pedido de restituição seria instrumento hábil à sua notificação, não se podendo antecipar os fatos e proceder ao lançamento, sob pena de "dupla cobrança", afrontando o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

No mérito, quanto ao ICMS, diz que, por ser prestadora de serviços e a operação em questão estar submetida ao regime de substituição tributária, "A exceção prevista no inc. I do supracitado art. 3º é, justamente, a situação dos autos" ("§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - ... o ... ICMS quando cobrado pelo vendedor dos

bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; ..."). Nesse sentido, alega que a "imprecisão da lei" não exclui o seu direito; que a definição (pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998) da base de cálculo é expressa no sentido de se considerar a "receita" e não a operação como um todo; que a receita auferida nas operações sob o regime de substituição lhe é repassada sem o imposto, o qual, não fosse o regime, estaria "incluída" no preço do serviço; e que, assim, limitando-se à receita e excluindo-se as operações sob regime de substituição, não havendo "receita" correspondente ao ICMS, porque descontado, não há que se agregar à receita efetivamente recebida o "valor ficto" que não transitou pelo caixa. Acrescenta que o procedimento contábil, "embora contenha equívocos", não pode servir para a tributação sobre base ficta; que os clientes não realizam a "retenção" do ICMS, já que os preços praticados e recebidos são calculados sem a inclusão do imposto, cabendo ao próprio usuário a elaboração dos cálculos e o recolhimento respectivo; que, em face dessa "habitualidade" praticada pelos contribuintes do Estado de São Paulo, efetuou os mesmos cálculos, incluindo e deduzindo os valores para efeito de informação ao fisco estadual paulista, visando à utilização do crédito outorgado de 20% sobre o total; que a receita de frete com contribuintes daquele Estado não incorpora o ICMS; que, na prática, utiliza-se para efeito de cálculo do valor de sua receita acrescido do valor da substituição tributária que é estornado em seguida, pelo que terá direito ao crédito de 20% outorgado pelo Estado de São Paulo; e que, pelo exposto, vê-se que não houve dedução do ICMS, mas inclusão e dedução, para o efeito de registro e comprovação junto ao fisco estadual de São Paulo, não havendo razão para a autuação em relação à despesa de ICMS.

No que se refere ao item concernente a correções monetárias ativas e cambiais, argumenta que, em algumas ocasiões, teve variações ativas e, em outras, passivas; quanto às receitas de aluguel, diz terem sido esporádicas, conforme demonstrativo anexo. Desse modo, alega que, sendo eventuais, além de não serem devidas, não integram a base de cálculo do "imposto".

Em relação à compensação com o ILL, reafirma, de início, que desconhece a notícia quanto ao indeferimento, ao argumento de prescrição quinquenal, do pedido de compensação, o que alega inviabilizar o prosseguimento da autuação antes de se oportunizar o recurso cabível naquele pedido.

Por outro lado, argumenta que "qualquer hipótese de indeferimento do pedido compensatório ... afronta a coisa julgada material, uma vez que a impugnante digladiou com a Fazenda Nacional no Proc. Nº 2000.70.00.019565-2, ..., onde obteve sentença favorável relativamente aos valores indevidamente recolhidos a título de ILL". Diz que também obteve sucesso na apelação submetida ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região; que a decisão transitou em julgado; que o início da contagem do prazo de prescrição foi vinculado à homologação do lançamento, expressa ou tácita; e que foi autorizada a compensação, permitindo, inclusive, que se fizesse por meio de requerimento na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não limitando a compensação às parcelas do próprio imposto. Desse modo, diz que d

autuação opera contra a coisa julgada material, pelo que alega ser nula.

Quanto à multa e aos juros, alega ofensa ao art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, ao argumento de que o pedido de compensação também suspende a exigibilidade do tributo até sua tramitação definitiva; que, em face dos fatos anteriormente narrados e à documentação acostada, a penalidade é inviável; e que descabe a multa de ofício até trinta dias após o trânsito em julgado da decisão contrária.

Requer provar o alegado por todas as formas legais permitidas, especialmente a documental, a fim de "demonstrar e explicitar como os cálculos já referidos foram efetuados".

Requer que o presente procedimento seja apensado ao pedido de compensação, para fins legais, tendo em vista a notória continência de causas.

Por fim, requer (quanto ao item 3) o acolhimento da preliminar, para anular o procedimento; no mérito, que seja absolvida da exigência fiscal ou, alternativamente, que seja afastada a imposição da multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996; e a produção de provas por todos os meios admitidos, especialmente para comprovar a irrepreensibilidade dos cálculos efetuados.

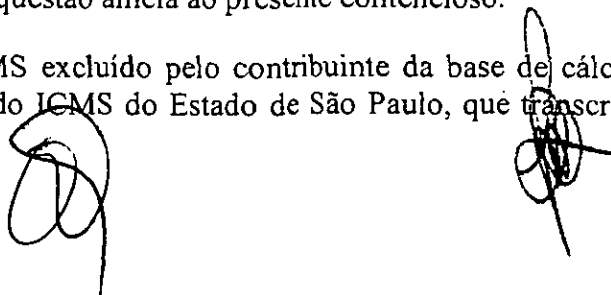
A 3ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 172/191, julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a preliminar de nulidade, observando inicialmente que se restringe à parcela do período de apuração 06/2000, decorrente de compensação considerada indevida em face de indeferimento no Processo Administrativo nº 10980.005080/00-11, relativo a indébito do ILL.

Quanto à suposta falta de ciência do indeferimento naquele processo, consignou que do Acórdão nº 5.240, de 18 de dezembro de 2003, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ Curitiba (cópia às fls. 163/170), a contribuinte foi cientificada por via postal, em 04/09/2003, interpondo manifestação de inconformidade em 03/10/2003, ou seja, antes mesmo de o presente auto de infração lhe ser cientificado, o que ocorreu em 30/10/2003.

Por serem os fatos relativos ao indeferimento da compensação anteriores à MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, e levando em conta que o crédito tributário cuja compensação foi indeferida não se encontrava confessado nem foi extinto, com apoio no Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499/05 interpretou que aquele processo é independente deste, refutando a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado e, por conseguinte, mantendo a multa e os juros de mora sobre a parcela em tela (período de apuração 06/2000, parte decorrente do indeferimento da compensação), bem como indeferindo a apensação pleiteada. Entendeu que eventual consideração de efeitos decorrentes de decisão administrativa definitiva que venha a ser proferida naquele processo deve ser encaminhada à repartição de cobrança, dado que se trata de questão alheia ao presente contencioso.

No tocante à parcela do ICMS excluído pelo contribuinte da base de cálculo, reportando-se ao art. 317 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, que transcreve,



considerou-a indevida por ser o imposto Estadual devido pelo transporte, que integra o preço do serviço prestado pela autuada e constitui o seu faturamento.

No mais, a DRJ manteve a tributação das receitas de correção monetária ativa e/ou cambiais e de aluguéis, em face dos arts. 3º e 9º da Lei nº 9.718/98.

O Recurso Voluntário de fls. 196/220, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, repisando as alegações da impugnação e acrescentando o seguinte:

- a Recorrente logrou êxito no Recurso Extraordinário nº 440995, com origem no Mandado de Segurança nº 99.0008029-7, por ela impetrado e no qual o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98;

- quanto à parcela da exclusão do ICMS, argúi “as demais receitas, mesmo que as fictas, não integram a base imponible da contribuição social”, em vista da decisão proferida pelo STF nos RE nºs 346.084 e 440.995.

É o relatório.



Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço exceto no que se insurge contra a infração 2 do Auto de Infração (incidência da Contribuinte sobre as receitas de correção monetária ativa e/ou cambiais e de aluguéis).

Os temas conhecidos são os seguintes: na parte referente à infração 3 (exigência em função do indeferimento da compensação), preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, direito à compensação objeto do Processo nº 10980.005080/00-11, em função da qual a Recorrente pretende a improcedência do valor lançado ou, subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício dos juros de mora; na parte referente à infração 1 (exigência relativa aos valores do ICMS), discussão sobre o direito ou não à exclusão efetuada pela Recorrente.

INFRAÇÃO 2: MATÉRIA NÃO CONHECIDA, POR TER SIDO SUBMETIDA AO JUDICIÁRIO

Descabe conhecer da parte referente à infração 2 porque a matéria foi submetida ao Judiciário, como informa a Recorrente citando o Recurso Extraordinário nº 440995, com origem no Mandado de Segurança nº 99.0008029-7, por ela impetrado e no qual o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Como a exigência da Contribuição, na parte referente às receitas de correção monetária ativa e/ou cambiais e de aluguéis, se deu com base no art. 3º da Lei nº 9.718/98, e como este dispositivo é combatido tanto nesta via administrativa quanto na judicial, a identidade resta clara, aplicando-se a Súmula nº 1/2007 deste Segundo Conselho de Contribuintes.¹

INFRAÇÃO 3: EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO, PORQUE VALOR INFORMADO COMO COMPENSADO EM DCTF, SEM DOLO

Em relação à parte conhecida, deve ser excluída a multa de ofício aplicada sobre o valor principal de R\$ 29.581,04, período de apuração 06/2000. No mais, não cabe dar razão à Recorrente.

Tal como na primeira instância, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, que se fez necessário em virtude de a compensação declarada em DCTF implicar em não confissão de dívida.

A fiscalização, ao considerar não recolhida a parcela da Contribuição cuja compensação foi indeferida no Processo nº 10980.005080/00-11, aplicou da melhor forma a legislação da época, segundo a qual constituía confissão de dívida apenas o saldo a pagar

¹ Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo

informado em DCTF. Não havendo tal confissão, se não houvesse o lançamento sobreviria a decadência.

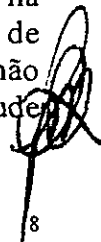
Quanto à possibilidade de dupla cobrança, inexistente na situação dos autos porque com base tão-somente no indeferimento do pedido de restituição/compensação objeto do Processo nº 10980.005080/00-11 o valor do débito compensado não podia ser exigido. Tal possibilidade só surgiu com a MP nº 135, de 30/10/2003 e convertida na Lei nº 10.833/2003. Referida MP introduziu o § 6º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, a determinar que “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”

Aquele processo, embora tendo relação indireta com este ora apreciado - porque se ao final houvesse sido deferida a compensação caberia reduzir o débito lançado, na proporção do crédito lá reconhecido -, era independente. Enquanto lá o cerne da discussão era o direito (ou não) ao crédito cuja repetição foi solicitada, aqui o litígio versa sobre a procedência (ou não) do débito. O fato de que esse débito até poderia ser extinto mediante a compensação daquele, não impede o lançamento nem suspende a exigibilidade do valor decorrente da compensação indeferida.

Dada a relação indireta acima delineada, no geral é conveniente que se aguarde o término do processo onde se discute o crédito, visando eliminar contradição entre as duas decisões. Aqui, todavia, não se faz necessária qualquer delonga no julgamento em curso porque o sistema “comprot” da RFB, disponível na internet, dá conta do encerramento do processo nº 10980.005080/00-11, que foi arquivado em 20/05/2008 sem que haja notícia de ingresso nos Conselhos de Contribuintes (consultei, também, o sítio dos CC). Assim, pode-se dar como certo o indeferimento dos créditos de ILL em face da decadência, nos termos do Acórdão nº 5.240, de 18 de dezembro de 2003, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ Curitiba naqueles autos (cópia às fls. 163/170). O direito à compensação encontra-se julgado em definitivo, não cabendo aqui apreciar qualquer alegação que lhe diga respeito, como o de que a Recorrente obteve sentença judicial favorável à repetição do indébito de ILL.

A referendar a rejeição da preliminar de nulidade, observo que o Auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata, não podendo ser acoimado de nulo apenas porque o processo relativo à compensação do valor lançado ainda estava em trâmite, após o indeferimento pelo órgão de origem. Se aquele processo foi iniciado antes da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, quando pedido de restituição e compensação não implicava em confissão de débito e a DCTF só tinha como confessado o valor do saldo a pagar, o lançamento se fazia necessário, sob pena de decadência.

No que declarado em DCTF, o valor de R\$ 29.581,04 deve ser mantido apenas no principal, para ser exigido com a multa de mora e os juros respectivos. Embora correto e necessário o lançamento de ofício, no tocante à multa que o acompanha o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (conversão da MP nº 135, de 30/10/2003, publicada em 31/10/2003), com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, publicada em 30/12/2004, trouxe modificações que determinam a exclusão da penalidade. Segundo a nova redação, na hipótese de diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, só se aplica a multa isolada de 150%, própria das hipóteses de sonegação, fraude e conluio previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.



8

A Lei nº 11.051/2004 extinguiu a multa de 75% para as compensações sem dolo, mantendo somente a multa qualificada para as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Deixou-se de definir como infração, punível com a multa de 75%, a compensação indevida sem dolo. Assim permaneceu até 22/11/2005, data de publicação da Lei nº 11.196/2005, cujo art. 117 alterou novamente o art. 74 da Lei nº 9.430/96, restabelecendo infrações não dolosas.

Observem-se as redações do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, primeiro a original (tracejada), em seguida a modificada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004:

~~Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.~~

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, DOU DE 30/12/2004)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Por oportuno, observo que neste processo descabe cogitar da nova alteração na redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, estabelecida pelo art. 117 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, e que só possui efeitos a partir de 22/11/2005 (data da publicação da Lei nº 11.196). Referido art. 117, que alterou a redação do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para restabelecer a multa de 75% nas compensações sem dolo, constou da MP nº 252, de 15/06/2005, que todavia não foi convertida em lei e por isto só teve eficácia até 13/10/2005. Assim, e apesar do art. 132, II, "d", da Lei nº 11.196/2005, segundo o qual o art. 117 da mesma Lei teria efeitos a partir de 14/10/2005 (imediatamente após o fim da eficácia da MP nº 252/2005), a melhor interpretação recomenda não admitir a retroatividade das penalidades restauradas. Daí ser mais correto considerar a eficácia do art. 117 em comento a partir de 22/11/2005.



Segundo essa nova redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a multa de ofício, no percentual básico ou qualificado, também se aplica nas hipóteses previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ou seja, nas seguintes hipóteses em que a compensação é considerada não declarada: a) crédito de terceiros; b) crédito referente ao crédito-prêmio instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; c) crédito referente a título público; d) crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; e) crédito não referente a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Como o lançamento em é anterior a 22/11/2005 e não se verifica nenhuma das hipóteses que ensejam a aplicação da penalidade qualificada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004 – tanto assim que foi aplicada a multa básica de 75%, em vez da multa qualificada -, cabe invocar o art. 106, inciso II do CTN, que prevê a retroatividade da lei a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A confirmar a aplicação da retroatividade benigna, o entendimento manifestado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – Cosit, por meio da Solução de Consulta Interna nº 3, de 8 de janeiro de 2004 (que se refere apenas ao *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, por haver sido expedida antes das modificações introduzidas pela Lei nº 11.051, de 2004):

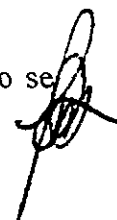
EMENTA: (...)

No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no art. 90 da MP nº 2.158-35, as multas de ofício exigidas juntamente com as diferenças lançadas devem ser exoneradas pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que essas penalidades não tenham sido fundamentadas nas hipóteses versadas no “caput” desse artigo.

Atento a divergências em torno da manutenção ou não do valor principal em situações como a destes autos (para alguns, não apenas os saldos a pagar, mas todos os valores informados em DCTF poderiam ser cobrados administrativamente ou inscritos na Dívida Ativa da União independentemente do lançamento), destaco que para mim carece seja analisada cada obrigação acessória, nos diversos períodos de apuração, de modo a se saber quando e por qual meio quais valores se constituem em dívida confessada, a permitir a cobrança sem o regular lançamento.

No período autuado, os valores dos débitos informados em DCTF, quando compensados e com saldos a pagar zerados ou reduzidos, não restavam confessados. À vista do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, à época somente os saldos a pagar informados em DCTF constituíam-se em confissão de dívida, sendo passíveis de cobrança administrativa ou de inscrição na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado deve ser acompanhado da multa de mora respectiva, na forma da legislação de regência.

Os demais valores consignados em DCTF, afóra os de saldos a pagar, não se constituíam em confissão de dívida.



Observe-se a redação do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

(negrito ausente do original).

Pelo citado artigo não se conclui que qualquer comunicação acerca da existência de crédito tributário permite a cobrança direta do valor informado, sem o regular lançamento. Há de se analisar cada obrigação acessória, nos termos em que instituída e em cada período de apuração, para se saber se os valores do crédito tributário nela declarados estão sendo confessados ou não. Se confessados, é permitida a cobrança sem o lançamento; do contrário, carece do ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

Neste sentido é que Leandro Paulsen informa o seguinte:

Confissão de dívida. DCTF. GFIP. Efeito de Lançamento. Em sendo confessada a dívida pelo próprio contribuinte, seja mediante o cumprimento da obrigação tributária acessória de apresentação da declaração de débitos e créditos tributários federais, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando-o de sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher.

(PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 705/706, sublinhado ausente no original).

A dispensa do lançamento tributário, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, encontra amparo no instituto da confissão, tratada nos 348, 353, 354 e 585, II, do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos há confissão quando uma parte (sujeito passivo da obrigação tributária principal) admite a verdade de um fato (ser devedora do tributo confessado), contrário ao seu interesse e favorável à outra parte (Fisco), o que pode ser feito de forma judicial ou extrajudicial. A confissão extrajudicial feita por escrito à parte contrária, como se dá mediante a DCTF, ou se deu por meio da DIPJ até o ano-calendário 1998, tem o mesmo efeito da judicial. Assim, em sede tributária a confissão de dívida serve como título executivo extrajudicial que admite provas contrárias.

especialmente a de não ocorrência do fato gerador ou a de extinção do crédito tributário confessado.

Somente com a IN SRF nº 482, de 21/12/2004, é que se passou a considerar confissão de dívida não somente os saldos a pagar, mas também “os valores das diferenças apuradas em procedimentos de autoria interna, relativos a informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade” (art. 9º, § 1º, da referida IN), ou seja, o valor total do débito informado. Antes a IN SRF nº 14, de 14/02/2000, determinara que na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

Antes da IN SRF nº 482/2004, além das IN SRF nº 14/2000, também o art. 17 da MP nº 135, de 30/10/2003 (publicada em 31/10/2003), estabeleceu que “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.” (redação do 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela mencionada MP).

A Recorrente defende também a exclusão dos juros sobre o valor de R\$ 29.581,04, cuja exigibilidade estaria suspensa em face do trâmite do processo nº 10980.005080/00-11, à época do lançamento. Nisto não lhe assiste razão, porque a manifestação de inconformidade naquele não suspendia a exigibilidade do débito compensado. Antes da MP 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, simples pedido de compensação não extinguiu o crédito tributário, tampouco impedia a sua exigência.

De todo modo, ainda que houvesse a suspensão pretendida caberiam os juros de mora, que se devem à exigência legal estipulada no art. 161 do CTN. A interpretação mais abalizada leva à conclusão de que, além do depósito integral, a outra exceção a inibir a cobrança de juros de mora é o processo de consulta à legislação tributária.

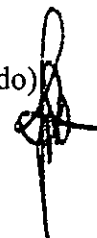
INFRAÇÃO 2: INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO, PORQUE AUTUADO NÃO É SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, MAS SUBSTITUÍDO

Neste tópico também cabe manter plenamente a decisão recorrida, que recorrendo ao art. 317 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo bem interpretou o inc. I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e concluiu que a Recorrente, sendo substituída, e não substituta tributária, não tem direito à exclusão do ICMS incidente sobre os serviços de transporte por ela prestados.

A Lei nº 9.718 estipula o seguinte (negrito acrescentado)

“Art. 3º (...)

(...)



§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

(...)"

O Regulamento Estadual, por sua vez, possui a seguinte dicção (negrito acrescido):

"Art. 317 - Na prestação de serviço de transporte rodoviário de bem, mercadoria ou valor, realizada por empresa transportadora estabelecida em território paulista, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço, desde que seja remetente ou destinatário e contribuinte do imposto deste Estado (Lei 6.374/89, artigo 8º, XXII, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, IV)."

Por fim, o art. 8º da Lei nº 6.374/89, alterado pela Lei nº 10.619/2000, ambas do Estado de São Paulo, está redigido assim (negritos acrescidos):

Do Substituto

Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (Redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 9.176, de 02-10-95 - DOE 03-10-95); (Redação dada ao inciso IX pelo inciso I do artigo 1º da Lei nº 12.294, de 06-03-2006, efeitos a partir de 07/03/2006). (Redação dada ao § 2º pelo inciso II do artigo 1º da Lei nº 12.294, de 06-03-2006, efeitos a partir de 07/03/2006).

(...)

XXII - quanto a serviço de transporte de bem, mercadoria ou valor prestado por empresa transportadora estabelecida em território paulista: o tomador do serviço, desde que remetente ou destinatário da mercadoria transportada e contribuinte do imposto neste Estado; (Redação dada pelo inciso IV do art. 1º da Lei 10.619, de 19-7-00 - DOE 20-7-00)

(...)

§ 8º - *Tratando-se de mercadoria ou serviço proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal:*

I - sendo inaplicável a sujeição passiva por substituição, a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto relativo à substituição é do destinatário estabelecido em território paulista, exceto o estabelecimento varejista;

(...)

§ 9º - A sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto nos casos previstos neste artigo abrange, também, o imposto exigível do destinatário em razão do recebimento ou da entrada de mercadoria, quando forem definidos como fatos geradores do imposto.

Se o art. 317 do Regulamento, tão-somente, podia ensejar alguma dúvida quanto aos sujeitos passivos do ICMS nos serviços de transporte, os §§ 8º, 1 e 9º do art. 8º da Lei Estadual nº 6.374/89 deixam claro que a substituição tributária ocorre com o emprego da retenção na fonte, na qual o tomador do serviço retém o imposto devido pelo prestador (no caso, a Recorrente) e, por isto, se obriga a recolhê-lo. Têm-se, então dois sujeitos passivos bem definidos: o substituto (tomador do serviço de transporte) e o substituído (prestador), este o contribuinte originário ou de fato, que em nenhum momento é excluído da sujeição passiva tributária.

Na peça recursal, para amparar a interpretação desarrazoada intentada são citados os Recursos Extraordinários nºs 440.995 e 346.084, o primeiro já mencionado acima e impetrado pela Recorrente. Ambos versam sobre o alargamento da base de cálculo da Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, e não têm relação com a substituição tributária em tela.

De todo modo, a inclusão do valor do imposto estadual na base de cálculo da Cofins, bem assim na do PIS, no caso do substituído, é certa em virtude de o ICMS integrar o valor da mercadoria vendida, já que calculado "por dentro".

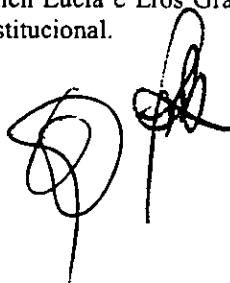
Diferentemente do IPI – cujo valor é apenas destacado na nota fiscal e somado ao total do documento fiscal, mas não compõe o valor da mercadoria -, o ICMS integra o faturamento, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91. Daí ser indubitável a sua inclusão na base de cálculo da Contribuição, mesmo antes da Lei nº 9.718/98.

Embora o tema tenha sido reaberto recentemente no âmbito do STF, por ocasião da retomada do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, que ainda não findou,² até então era pacífico, tanto nesta esfera administrativa quanto na judicial.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade de parte do lançamento e, no mérito, não conheço em parte do Recurso, face à opção pela via judicial, e na parte conhecida

² Referido julgamento foi iniciado em 08/09/1999 com o voto do Min. Marco Aurélio e, naquele ano, interrompido pelo pedido de vista do Min. Nelson Jobim, que saiu do Colendo Tribunal sem pronunciar o seu voto. Retomado o julgamento em 24/08/2006, agora com a nova composição da Corte, votaram acompanhando o relator, pela exclusão da base de cálculo do ICMS da COFINS, os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Na votação que decidiu pelo conhecimento do Recurso, restaram vencidos os Ministros Cármen Lúcia e Eros Grau, que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional.



dou provimento parcial para cancelar a multa de ofício sobre o valor de R\$ 29.581,04, correspondente à exigência decorrente de compensação indevida no período de apuração de 06/2000.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009

EMANUEL CARLOS DANÇA DE ASSIS

