



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

Processo nº 11020.002058/2004-16
Recurso nº 256.894 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.799 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de julho de 2010
Matéria DECADÊNCIA DE OFÍCIO. PERÍCIA. SIGILO FISCAL. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. SELIC. MULTA DE OFÍCIO.
Recorrente MADEIREIRA ALTO DA SERRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, como o de suposta ofensa ao princípio da isonomia.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Em conformidade com o art. 144, § 1º, do CTN, que admite a retroatividade de normas procedimentais a ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas, e desde que resguardado o sigilo fiscal, é legítima a utilização das informações sobre movimentações financeiras relativas à CPMF, para fins de instauração de procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da Lei 10.174/2001. Precedentes do STJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ALÍQUOTA. 3% A PARTIR DOS FATORES GERADORES DE FEVEREIRO DE 1999. LEI Nº 9.718, DE 27/11/98, CONVERSÃO DA MP Nº 1.724, DE 29/10/1998.

Consoante jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, medida provisória convertida em lei tem eficácia preservada desde a sua primeira edição, pelo que a MP nº 1.724, de 29/10/1998, convertida na Lei nº 9.718, de 27/11/98, ao dispor sobre a elevar a alíquota da COFINS de 2% para 3% aplica-se aos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999, com obediência à anterioridade nonagesimal própria das contribuições para a Seguridade Social, estatuída no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, ao prever a exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, constituiu norma de eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, que não produziu efeitos porque revogada antes de regulamentada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4, DE 2009.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, de 2009, “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

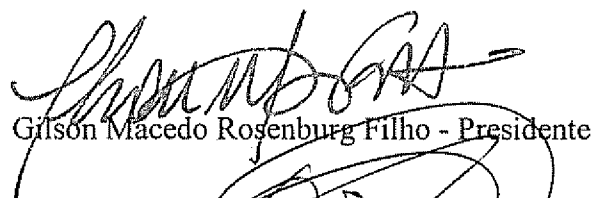
MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÕES ESCRITURADAS E, SEM JUSTIFICATIVA, NÃO INFORMADAS AO FISCO FEDERAL. PRÁTICA REITERADA. DOLO CARACTERIZADO.

Caracterizam a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador, a prática reiterada de informar ao Fisco Federal valores inferiores àqueles constantes da escrituração fiscal e contábil, sem qualquer justificativa para tanto. Demonstrada a sonegação, cabe a aplicação da multa qualificada.

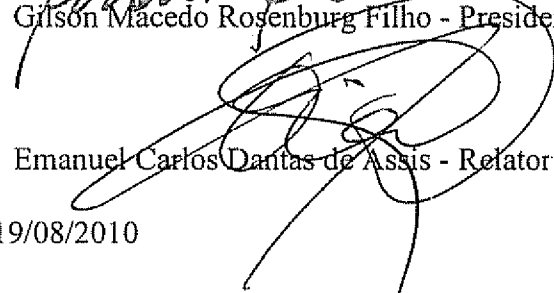
Recurso não conhecido em parte e negado no restante.

Vistos, relatados, discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente à análise de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.



Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente



Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

EDITADO EM 19/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

O processo trata de Auto de Infração da Cofins, com ciência em 16/09/2004 (fl. 04), onde é exigido, além do principal, juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Conforme relatório fiscal que integra o auto de infração (fl. 21), o lançamento decorreu da constatação de diferenças entre as receitas escrituradas nos livros contábeis e as informadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). As diferenças também se verificaram em relação aos débitos declinados pela impugnante nas Declarações de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), resultando em recolhimentos da contribuição em valores inferiores aos devidos.

O auto de infração foi pessoalmente cientificado ao contribuinte em 16/09/04 (fl. 04) que, em 18/10/04, apresentou impugnação ao lançamento, alicerçada, em apertada síntese, nos seguintes fundamentos (fls. 247 a 262):

a) que o cruzamento efetuado com a CPMF no período de janeiro de 1999 a janeiro de 2001 é descabido, posto que a legislação em vigor à época era o da redação original da Lei nº 9.311, de 1996, não sendo permitido este procedimento antes da edição da Lei nº 10.174, de 09/01/2001;

b) que a Lei nº 9.718/98 fixou novo conceito de faturamento, além de aumentar a alíquota do tributo, invadindo matéria privativa de Lei Complementar, a vista do art. 146, inciso III, da Constituição Federal;

c) amparado em acórdão do Conselho de Contribuinte, entende que não basta ao Fisco apurar o ingresso de valores globais para se verificar o faturamento sujeito à incidência do Pis e da Cofins, mas é necessário se há recebimento de importância de terceiros, consoante o disposto no art. 3º, §2º, inciso III da Lei nº 9.718/98. Neste sentido, entende que isto ocorreria, no seu caso, com o ICMS e o frete, que devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições referidas;

d) que a majoração da alíquota da Cofins para 3% somente poderia ser aplicada a partir de 28/02/99, e não 1º/02/99, por força do prazo nonagesimal consagrado no art. 195 da Constituição Federal, ou seja, em relação à competência fevereiro de 1999 a alíquota aplicável é de 2%;

e) que os juros de mora calculados na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic são improcedentes tendo em vista tratar-se de taxa remuneratória, e ferem os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade e da anterioridade, violando também o princípio da estrita legalidade tributária, que a cobrança dos juros com base na taxa Selic desrespeitaria, ainda, a isonomia e atentaria contra a vedação do enriquecimento sem causa. Argúi, ainda nesta seara, contra a utilização da taxa com efeito de confisco, o que seria vedado pela Carta Federal, aduzindo também que houve desrespeito ao art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), que limita a aplicação dos juros de mora à taxa de um por cento ao mês, o que não poderia ser alterado por lei ordinária;

f) que a multa aplicada (150%) configura procedimento confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal;

Requer, ainda, a realização de perícia com base no art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, indicando perito contábil e formulando oito quesitos (fls. 259 e 260).

Com isto, demanda o cancelamento do feito, ou, alternativamente, nova apuração do valor devido, com o expurgo da base de cálculo das contribuições do valor das receitas de terceiros, exclusão da taxa Selic e redução da multa.

Tendo em vista não ter sido declinado no relatório fiscal, de forma expressa, a motivação para a majoração da multa de ofício aplicada, o processo foi baixado em diligência para que fosse suprida esta lacuna, o que foi efetuado conforme relatório de fls. 301 e 302, do qual foi dada ciência ao contribuinte em 10/10/07. Em 25/10/07 o contribuinte apresenta impugnação sobre este aspecto, reafirmando o entendimento do caráter confiscatório da multa, aduzindo que atendeu todas as solicitações dos fiscais, bem assim que seus registros contábeis estavam corretos, não havendo prova de conduta fraudulenta.

A 1ª Turma da DRJ manteve o lançamento, nos termos do Acórdão de fls.

311/321.

Rejeitou a perícia, considerando o seguinte, cuidando dos oito quesitos formulados na peça impugnatória:

As autoridades autuantes trouxeram aos autos cópias do livro razão e do livro de apuração do IPI de onde foram extraídas as informações da receita bruta (fl. 30 a 133), com o que já é possível responder, de imediato, aos dois primeiros quesitos formulados, salientando-se que em 28/07/04 a impugnante foi formalmente cientificada das diferenças apuradas, mediante relatórios minudentes que descrevem a formação das bases de cálculo utilizadas (fl. 298).

Em relação aos quesitos 3 a 7, que indagam se na base de cálculo foram incluídas as receitas de terceiros, o montante equivalente ao devido a fornecedores, o valor pago a título de frete, o valor do ICMS e das receitas financeiras e descontos



concedidos, somente teriam utilidade se esses valores pudessem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, o que como se verá adiante, não é possível.

(...)

Quanto ao alegado indébito relacionado com os decretos-lei mencionados (objeto do oitavo quesito), também não vejo pertinência no pedido, posto que a resposta não teria utilidade prática no processo, pelo singelo motivo que sua utilidade não foi suscitada pela impugnante.

Quanto à base de cálculo e alíquota, previstas respectivamente no § 1º do art. 3º e no art. 8º da Lei nº 9.718/98, assentou que colegiado não detém competência para apreciação de eventual inconstitucionalidade e observou que o art. 17 da referida Lei é expresso ao determinar a vigência a partir de fevereiro de 1999. De todo modo, constatou que sequer houve o alargamento da base de cálculo suscitada, posto que os valores tributados correspondem às receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços.

A DRJ também rejeitou a pretensão de exclusão de valores transferidos a terceiros (ICMS e frete, conforme a impugnação), por ter o inciso III do art. 3º da Lei nº 9.718/98 sido revogado antes de qualquer regulamentação.

No mais, reputou cabível a utilização de dados da CPMF para verificação de fatos geradores ocorridos antes da Lei nº 10.174/2001, frente ao que dispõe o art. 144 do CTN, bem como legal a aplicação da taxa Selic, cumulada com a multa no percentual de 150%.

Para manter a penalidade no percentual qualificado, considerou estar bem demonstrado no relatório de fls. 301 e 302 que a impugnante prestou falsas declarações à Administração Tributária, **durante cinco anos consecutivos** (destacou).

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na improcedência da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória.

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 delo conheço, exceto no argüi inconstitucionalidades.

Não devem ser conhecidas as argüições de suposto caráter confiscatório da multa aplicada, de inconstitucionalidade da taxa Selic aplicada como juros de mora (mais adiante trato apenas da referida taxa sob o âmbito infraconstitucional) e a de que a Lei nº 9.718/98 conflitaria com o art. 146 da Constituição Federal, por constituírem matéria que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, também, a Súmula CARF nº 2, constante da consolidação realizada conforme a Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, segundo

a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Quanto à parte conhecida, diz respeito ao seguinte: perícia, cuja solicitação é reiterada; transferência (ou “quebra”, no dizer da Recorrente) do sigilo fiscal e uso de dados da CPMF em fatos geradores anteriores à Lei nº 10.174/2001; alíquota e base de cálculo da Contribuição; exclusão, na base de cálculo, de parcelas de terceiros (ICMS e frete, menciona a Recorrente, que emprega como amparo legal à sua pretensão o inc. III do § 2º do art. da Lei nº 9.718/98); Selic, tida como inconstitucional e contrária ao CTN pela Recorrente; e multa de ofício aplicada no percentual qualificado 150%.

PERÍCIA

No Recurso é repetida a solicitação de perícia, com os seguintes quesitos:

Como é composta a base de cálculo do PIS e da COFINS no auto de infração sob comento?

Como é formada a receita sujeita à incidência do PIS e da COFINS no auto de infração ora impugnado?

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foram incluídas receitas de terceiros, entendendo-se como receita de terceiros os valores que, embora recebidos pela empresa, são repassados para outras pessoas jurídicas?

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi incluído montante equivalente ao valor devido aos fornecedores?

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi incluído o valor pago a título de frete?

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi incluído o valor do ICMS?

Na puração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foram incluídas as receitas financeiras e os descontos concedidos?

A empresa tem valores de PIS recolhidos a maior pela aplicação dos Decretos-Leis 2445 e 2449? Qual o valor deste indébito atualizado?

As respostas aos dois primeiros quesitos acima são dadas pelos demonstrativos elaborados pela fiscalização, sendo certo que a base de cálculo da Contribuição (neste Auto, a Cofins) foi extraída a partir da própria escrituração da contribuinte. A fiscalização tomou o cuidado de juntar aos autos cópias do Livro Razão e do Livro de Apuração do IPI, tendo, ainda, cientificado a empresa das diferenças apuradas, conforme o Termo de Ciência de Solicitação de Documentos de fls. 228. Respondendo a esse Termo, a empresa afirmou ter constatado diferença na base de cálculo, exemplificando com menção à alíquota do IRPJ e dizendo que “outras incorreções também poderão aparecer” (fl. 233).

Quanto aos quatro quesitos seguintes, estão relacionados à receita tida como de terceiros pela Recorrente (valores devidos a fornecedores, de frete e de ICMS), em relação à qual a solução da lide envolve tão-somente análise do direito defendido na peça recursal. Como demonstrado mais adiante no item próprio, a exclusão dos valores questionados nesses quesitos não encontra guarida na legislação de regência.



O penúltimo quesito, por sua vez, refere-se a receitas financeiras e descontos concedidos (a Recorrente não especifica se seriam descontos condicionais ou incondicionais), que conforme a base de cálculo adotada pela fiscalização não teriam sido tributados. Como bem observado pela DRJ, no que não é contestada na peça recursal, sequer houve o alargamento da base de cálculo, posto que os valores tributados correspondem às receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços, correspondendo, de fato, à base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 70/1991.

Por fim, o último quesito trata de indébito relativo ao PIS recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não alegado na impugnação e, por isto mesmo, não debatido pela primeira instância.

A Recorrente, ao considerar imprescindível a perícia, afirma que “não é possível concordar com a autuação, que toma como base a CPMF recolhida pela empresa”. Contudo, o lançamento não está fundado nos dados da CPMF, que foram mencionados pela fiscalização apenas para evidenciar a magnitude das receitas não declaradas. Assim - e mais uma vez com bom visto pela DRJ -, inexistente relação entre os quesitos e a fundamentação da perícia suscitada.

Destarte, por considerá-la despicienda, indefiro a solicitação.

USO DE DADOS DA CPMF EM FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI Nº 10.174/2001

A Recorrente alega que o cruzamento da CPMF com outras contribuições ou imposto é totalmente vedada antes da Lei nº 10.174/2004, reputando impossibilitada a “quebra” do sigilo fiscal e ilegal a autuação.

Todavia, não há qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, no que confrontou o montante anual da movimentação bancária da contribuinte nos anos de 2001 e 2003 (informada na Declaração de CPMF) com o montante anual declarado na DIPJ dos períodos correspondentes, demonstrando o quanto maior foi a movimentação financeira, em relação à receita declarada (item 7.2 do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 024/025).

Além de permitido tal confronto, já que o art. 1º da Lei nº 10.174/2004, no qual alterou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96, encerra norma de caráter procedimental, de todo modo a diferença demonstrada no item 7.2 acima referido não foi computada para fins de apuração da Contribuição devida. A base de cálculo empregada pela fiscalização, longe de ter qualquer relação com os dados da CPMF, foi extraída da própria contabilidade da empresa (diferença entre os valores escriturados e os declarados em DIPJ e DCTF, conforme relatado no item 5.1 do Relatório de Auditoria Fiscal).

No que os dados da CPMF foram utilizados visando demonstrar a necessidade do lançamento tributário, a abrangência de períodos de apuração anteriores à Lei Complementar nº 105/2001 e à Lei nº 10.174/2001 nada tem de ilegal. Neste sentido menciono o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que assim decidiu:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR
PARA EMPRESTAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO
ESPECIAL. REQUISITOS. NORMAS DE CARÁTER
PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL.*



UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART 144, § 1º DO CTN.

1. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial é de "excepcionalidade absoluta" (AGRPET 1859, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 28.04.00), dependente de: a) instauração da jurisdição cautelar do STJ; b) viabilidade recursal, pelo atendimento de pressupostos recursais específicos e genéricos, e não incidência de óbices sumulares e regimentais; e c) plausibilidade da pretensão recursal formulada contra eventual error in iudicando ou error in procedendo.

2. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

3. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

4. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

5. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

6. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

7. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.



8. *A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.*

9. *Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.*

10. *Agravo Regimental desprovido*

(STJ, Primeira Turma, AGRMC 7513/SP, Medida Cautelar 2003/0223357-0, Relator Min. LUIZ FUX, j. em 04/03/2004, DJ de 22/03/2004, unanimidade)

Face à completude da ementa, e na esteira dessa interpretação do STJ, reputo inexistir qualquer mácula no emprego dos dados da CPMF, para fins da fiscalização que resultou no presente lançamento.

Na forma do permitido pela Lei nº 10.174/2001, os dados da CPMF, mesmo quando relativos a períodos anteriores à publicação da referida lei, podem e devem ser utilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos procedimentos de fiscalização tendentes a verificar a existência de crédito tributário passível de lançamento.

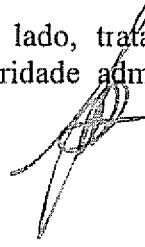
Para que se proceda à exegese do art. 144 do Código Tributário Nacional, mais especificamente do seu *caput* e § 1º, observe-se o seu teor, *ipsis litteris*:

Art. 144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (negrito ausente no original).

O *caput* do artigo acima refere-se à obrigação tributária em si, determinando que o lançamento que a declara, concebido como ato final de um procedimento administrativo de fiscalização, deve estar reportado à legislação da data de ocorrência do fato gerador. Assim, os aspectos da obrigação tributária – fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo -, devidamente identificados no Auto de Infração, que é o instrumento do lançamento, devem ser exatamente aqueles da lei tributária vigente no momento de ocorrência do fato gerador.

O § 1º do art. 144 do CTN, por outro lado, trata do lançamento como procedimento, que começa com a investigação da autoridade administrativa, passa pelos



termos de início de fiscalização e intimações, e finalmente culmina (na verdade, quase sempre culmina, porque o procedimento de fiscalização pode concluir que não há crédito tributário a lançar, caso em que não se terá o ato final declaratório da obrigação tributária) com o Auto de Infração.

Enquanto o *caput* do art. 144 do CNT refere-se ao lançamento como ato final de uma série, a declarar a obrigação tributária, o seu § 1º faz referência ao procedimento anterior, que consiste na investigação levada a cabo pela fiscalização com o fito de lançar (ou não) o crédito tributário. São momentos distintos de um mesmo processo, regidos por legislações distintas quanto ao aspecto da retroatividade das leis.

No tocante à obrigação tributária, o lançamento “reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente” (*caput* do art. 144 do CTN); já no que se refere ao procedimento de investigação – etapa anterior ao Auto de Infração –, “Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas” (§ 1º do mencionado art. 144).

Assim, a Lei nº 10.174/2001, por ter “instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas”, é aplicável a todos os procedimentos de fiscalizações posteriores à sua data de publicação, independentemente do ano do fato gerador.

Misabel Derzi, in “Comentários ao Código Tributário Nacional”, de autoria conjunta de Carlos Valder do Nascimento (coordenador) e outros autores, obra editada pela Forense, edição de 1997, às pp. 377/378, esclarece bem a questão quando, ao comentar o art. 144 do CTN, informa, *verbis*:

“O § 1º do art. 144 regula matéria diferente do seu caput. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, os aspectos formais e às garantias de privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento. Como dispõe o Código de Processo Civil, as normas processuais (ou procedimentais) têm imediata executividade e aplicação aos processos pendentes. Assim, o lançamento será regido pela legislação nova, posterior à data de ocorrência do fato jurídico que:

instituir novos critérios de apuração ou de fiscalização;

ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas ou

outorgar maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário, exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Diferente não é o que informa Paulo de Barros Carvalho, no seu livro *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1993, p. 285. *In verbis*:

“Salientam os §§ 1º e 2º do art. 144 que a legislação que rege os critérios e métodos de fiscalização e apuração do crédito tributário, para fins de lançamento, pode ser posterior à ocorrência do fato jurídico do tributo, excepcionando as regras que outorguem maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário, no que concerne à atribuição de responsabilidade a terceiros.”

Pelos fundamentos acima, rejeito a arquição de que a Lei nº 10.174/2001 não pode ser aplicada para fiscalizações de períodos anteriores à sua edição.

ALÍQUOTA E BASE DE CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999

Nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999 foi empregada a alíquota de 3%, determinada pelo art. 8º da Lei nº 9.718/98. Combatendo a utilização desse percentual no período de apuração de fevereiro de 1999, a Recorrente argúi que a majoração de 2% para 3% somente poderia ser aplicada a partir de 28/02/99, por força do prazo nonagesimal consagrado no art. 195 da Constituição Federal. Daí considerar que em relação à competência fevereiro de 1999 a alíquota aplicável seria 2%.

Tal arquição não deve ser acatada porque a Lei nº 9.718/98 resultou de conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29/10/1998, publicada em 30/10/1998, cujo art. 8º já previa a alíquota de 3%. Assim, a contagem da anterioridade nonagesimal tem como termo inicial o mês de novembro de 1998, pelo que no final de janeiro de 1999 já decorrera o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal e no mês seguinte a norma que elevou a alíquota já era plenamente eficaz.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, com vigência a contar da primeira edição. Esta é a jurisprudência consolidada do Colendo Tribunal.

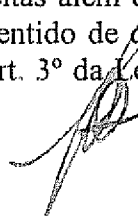
A despeito de julgados considerando a reedição de medidas provisórias inconstitucional, o Pleno do STF, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.533-DF, entendeu ser constitucional a reedição (decisão proferida em 09.12.96, Relator Min. Octávio Galloti). Noutra decisão, datada de 28.01.97 e publicada no DJU de 04.02.97, pgs. 965/967, o Min. Celso de Melo, apesar de pessoalmente contrário à maioria do Tribunal, acatou a tese de constitucionalidade da reedição das medidas provisórias, para indeferir o pedido de suspensão cautelar da eficácia da norma inscrita no art. 6º da MP nº 1.534-1/97.

Destarte, em conformidade com jurisprudência consolidada do STF, a MP nº 1.724, de 29/10/98, convertida na Lei nº 9.718, de 27/11/1998, ao dispor sobre a elevar a alíquota da COFINS de 2% para 3% aplica-se aos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999, com obediência à anterioridade nonagesimal própria das contribuições para a Seguridade Social, estatuída no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Quanto à base de cálculo, se a fiscalização tivesse adotado o alargamento estabelecido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e, por isto, incluído na base de cálculo outras receitas além da proveniente de vendas de mercadorias e da prestação de serviços, caberia dar provimento parcial ao Recurso (assim vem decidindo este Colegiado por maioria ao aplicar a inconstitucionalidade do referido parágrafo, declarada pelo STF em sede do controle difuso de inconstitucionalidade).

Mas como não foram efetivamente tributadas receitas contempladas no alargamento em questão, a autuação deve ser mantida integralmente.

O Auto de Infração, incluindo o Relatório de Auditoria Fiscal que o integra, não faz menção a inclusão, na base de cálculo, de outras receitas além das apuradas conforme as notas fiscais. Daí estar correta a conclusão da DRJ, no sentido de que não houve, de fato, o alargamento da base de cálculo autorizada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo sido



tributadas somente as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e de prestação de serviços. E tal conclusão não é contestada na peça recursal, cujo item III, ao tratar do aumento da alíquota e da base de cálculo, apenas repete a argumentação da impugnação, no sentido de que as alterações deviam ser veiculadas em lei complementar, em vez da Lei (ordinária) nº 9.718/98.

PARCELAS DE TERCEIROS (ICMS E FRETE, SEGUNDO A RECORRENTE)

Pretende a Recorrente sejam excluídos da base de cálculo valores relativos a frete e ICMS (no tópico relativo à perícia menciona também valores devidos a fornecedores, mas no item IV da peça recursal, sob o título "Da Exclusão da Receita de Terceiros (Lei nº 9.718/98, art. 3º, pará. 2º, inciso III", só há alusão ao ICMS e ao frete).

Não lhe assiste razão porque, primeiro, o inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi revogado antes de regulamentado, e segundo, porque independentemente desse dispositivo não caberia excluir os valores de frete e ICMS.

O poder atribuído ao Executivo para regulamentar o inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nada tem de ilegal ou inconstitucional. Neste sentido já assentou o STJ, inclusive, como se observa no julgado abaixo:

*RECURSO ESPECIAL ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO
PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III
NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO.
REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000.*

*AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL DESPROVIMENTO.*

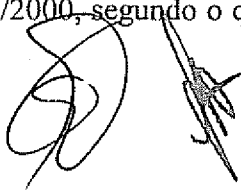
1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

*(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 445.452 - RS
(2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, Relator Min. José
Delgado).*

A decisão acima produz a melhor interpretação, ao determinar que o citado dispositivo não produziu eficácia no período em que vigente – até ter sido revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP 2.158-35, de 24/08/2001 -, em virtude da ausência de regulamentação. Vem, a interpretação do STJ, ao encontro do Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 56, de 20/07/2000, segundo o qual a norma veiculada pelo



III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é ineficaz, para fins de eventual exclusão de valores que, computados como receita bruta, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Ainda que o dispositivo empregado como supedâneo legal à pretensão da Recorrente tivesse sido regulamentado, certamente não abarcaria o valor do ICMS incidente nas vendas de mercadorias. É que a inclusão do valor do imposto estadual na base de cálculo da Cofins, bem assim na do PIS, 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.

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,¹ até então era pacífico, tanto nesta esfera administrativa quanto na judicial.

Quanto ao frete, descabe cogitar de sua exclusão da base de cálculo porque a Cofins, no regime cumulativo, incide em cascata ou sob de modo *bis in idem* – *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo.

O argumento da recorrente parece desarrazoado, além do mais, porque os valores correspondentes a frete não seriam receita de terceiros (de outras pessoas jurídicas), mas própria. Ao assumir o frete na venda de mercadorias ou prestação de serviços, a Recorrente incorre em custos ou despesas de sua atividade, que como se sabe são indedutíveis no regime cumulativo da Contribuição.

SELIC

No tocante à incidência da Selic como juros moratórios, é tema pacífico que, inclusive, já contava com súmulas editadas pelos três Conselhos de Contribuintes, conforme o Anexo II da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009. Segundo a Súmula CARF nº 4, constante do Anexo III da referida Portaria, “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%

Por último a questão da multa qualificada.

¹ O julgamento do RE nº 240785 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. Em seguida pediu vista o Min. Gilmar Mendes, sendo que na sessão plenária de 13/08/2008 o Tribunal sobrestou o julgamento, tendo em vista a decisão proferida na ADC 18-5/DF. Na votação que decidiu pelo conhecimento do Recurso, em 24/08/2006, restaram vencidos os Ministros Cármen Lúcia e Eros Grau, que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional.

A multa de ofício foi majorada para 150% (qualificação), conforme previsão do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, mencionado expressamente no enquadramento legal, à fl. 17.

Em atendimento a diligência determinada pela DRJ, a fiscalização tipificou a conduta da contribuinte no art. 71 da Lei nº 4.502/64, apontando o dolo em função do seguinte (fl. 301):

Durante o procedimento de fiscalização na empresa acima identificada, após a análise dos livros contábeis e fiscais e das notas fiscais emitidas pela mesma, constatamos que a fiscalizada apresentou declarações de rendimentos falsas, informando apenas uma pequena fração das receitas tributáveis escrituradas em sua contabilidade e, em consequência disso, deixou de recolher os tributos devidos.

Como pode ser observado por meio da tabela que discrimina os valores das receitas escrituradas e não declaradas (fls. 21 e 22), o contribuinte, durante o período fiscalizado, omitiu (deixou de declarar) receitas no montante de R\$ 3.241.297,35 para uma receita escriturada de 3.786.094,41, o que revela a expressiva quantia de rendimentos não oferecidos à tributação.

Além disso, verificamos que a omissão de declaração de receitas ocorreu durante cinco anos consecutivos (1999 a 2003), restando evidente se tratar de uma prática sistemática adotada pelo contribuinte com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos e não de um mero equívoco.

O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos durante cinco anos consecutivos, agiu com a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. Essa prática sistemática e reiterada, envolvendo elevados valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos, demonstra a manifesta intenção dolosa da autuada, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64

Manifestando-se contra o dolo apontado, a empresa reafirma o suposto caráter confiscatório da multa, argüindo também que atendeu todas às solicitações dos fiscais e que seus registros contábeis estavam corretos, não havendo prova de conduta fraudulenta. Na peça recursal, afirma ser excessiva a penalidade, reputando o percentual de 150% confiscatório por suposta ofensa ao art. 150, IV, da Constituição Federal, e argüindo que, a demonstrar o excesso, a Lei nº 9.298/96 alterou o art. 52 da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), de modo a reduzir a multa de mora por inadimplemento em financiamentos ao consumidor, de dez para dois por cento.

Diante, por um lado, das provas carreadas pela fiscalização, e do outro, da ausência de qualquer justificativa por parte da Recorrente para as informações a menor apresentadas à Secretaria da Receita Federal, deve ser mantido o percentual qualificado.

A legislação sob análise é a seguinte, no essencial:

LEI Nº 9.430/96:



"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

LEI Nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na forma prescrita pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Os três artigos da Lei nº 4.502/64 tratam de infrações em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)² – é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Para a qualificação da multa, carece seja demonstrado o dolo pela fiscalização, por meio de uma prova cabal ou por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a laga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que

² Cf. art. 18, I, do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40).

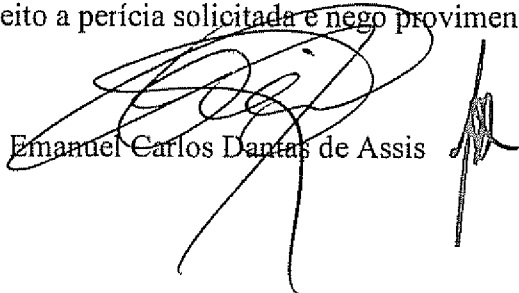


penetra o dolo ou a culpa na postura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.³

Ns situação dos autos, a prática reiterada da contribuinte, de informar ao Fisco Federal valores inferiores àqueles constantes de sua escrituração fiscal e contábil, sem qualquer justificativa para tanto, caracteriza a sonegação. Embora certo que a empresa atendeu à fiscalização e forneceu sua escrita fiscal e contábil, possibilitando assim a autuação, a ausência de motivação para os valores reiteradamente informados a menor em DCTF revela a conduta dolosa, como demonstrou a fiscalização.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, não conheço do Recurso no que argúi inconstitucionalidades, e na parte conhecida rejeito a perícia solicitada e nego provimento.


Emanuel Carlos Dantas de Assis

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.