



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União
de 12 / 04 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13891.000202/00-80

Recurso nº : 121.508

Acórdão nº : 203-08.858

Recorrente : ZANIN & CIA. LTDA.

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. O princípio constitucional da não-cumulatividade apresenta-se especificamente para o IPI e o ICMS, não alcançando, automaticamente, a Cofins, o que implica a interpretação de sua cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO – O ICMS, por compor o preço do produto e não estar inserido nas hipóteses de exclusão dispostas em lei, integra a base de cálculo da Cofins.

REPASSE DE RECEITA A OUTRA PESSOA JURÍDICA. REGULAMENTAÇÃO NÃO EFETUADA. NORMA REVOGADA. A lei dependente de regulamento não é auto-executável e só passa a ter executoriedade com a decretação do regulamento exigido pela lei. A revogação da norma sem a expedição da regulamentação impede a sua eficácia plena.

MULTA DE OFÍCIO. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de multa de ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

TAXA SELIC. A título de juros de mora é legítimo o seu emprego nos termos da Lei nº 9.430/96, que está conforme com o § 1º do art. 161 do CTN, não se submetendo à limitação de 12% anuais contida no § 3º do art. 192 da Constituição Federal, por não se referir à concessão de crédito e estar esse dispositivo constitucional na pendência de regulamentação através de legislação complementar.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ZANIN & CIA. LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Imp/cf



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

Recorrente : ZANIN & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Ribeirão Preto – SP:

“A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de insuficiência de recolhimento da Cofins do período de janeiro de 1998 a julho de 2000.

2. Conforme demonstrativos de fls. 6 a 9, o autuante constituiu o crédito tributário no valor de R\$553.147,25, sendo R\$276.301,81 de contribuição, R\$69.619,21 de juros de mora e R\$207.226,23 de multa proporcional ao valor do tributo.

3. A exigência da contribuição baseou-se na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 1º e 2º e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º, 3º e 8º, com alterações das Medidas Provisórias nºs 1.807 e 1.858, de 1999, e suas reedições. A base legal dos juros de mora e multa proporcional está descrita na fl. 9.

4. Devidamente cientificada em 14/12/2000, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração à fl. 3, a interessada apresentou 08/01/2001, representada pelo escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia, a impugnação de fls. 17 a 29.

5. Nela a impugnante alegou, em síntese:

5.1. A fiscalização desobedeceu a técnica não-cumulativa do sistema tributário nacional, pois sua receita é a diferença entre o valor pago pela aquisição das mercadorias e o valor que será pago pelo consumidor final.

5.2. A tributação sobre a receita bruta tem feição confiscatória, ferindo o art. 150, IV da Constituição Federal e também seu art. 170, que dispõe sobre a livre iniciativa.

5.3. O procedimento da empresa já foi deferido para alguns setores de atividades, como o da revenda de veículos usados, previsto na Lei nº 9.176, de 1998. A própria Lei nº 9.718, de 1998, prevê a exclusão de receitas repassadas para outras pessoas jurídicas, em seu art. 3º, § 2º, III.



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

5.4. A edição da Lei nº 9.718, de 1998, possui aspectos jurídicos que invalidam as alterações por ela promovidas, seja quanto à extensão da base de cálculo, seja quanto ao aumento da alíquota.

5.5. O ICMS deve ser excluído da base de cálculo do Cofins, em obediência à Lei nº 4.506, de 1964, ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1975, e por afrontar o princípio da capacidade contributiva e da tipicidade cerrada.

5.6. A incidência da taxa Selic sobre o débito não encontra respaldo jurídico, pois tal índice possui caráter remuneratório, e não moratório.

5.7. A multa de 75% é inaplicável, porquanto a Receita Federal já dispunha de todas as informações para a lavratura do auto de infração, visto que a empresa apresentou regularmente suas Declarações de Imposto de Renda. Assim, ela deve ser redimensionada para o limite máximo para os casos como o presente, qual seja, de 20%.

6. Requereu que fosse julgado improcedente o lançamento ou atendidos os pedidos alternativos.

7. Em 14/08/2001, a impugnante protocolou o aditamento de fls. 56 a 58, acompanhado dos documentos de fls. 59 a 239 (cópias de DCTF)."

Pelo acórdão de fls. 241/247 – cuja ementa a seguir se transcreve –, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP julgou procedente a ação fiscal:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/01/1998 a 31/07/2000
Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.
A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.
BASE DE CÁLCULO. ICMS.
O ICMS compõe a base de cálculo da Cofins.
CONSTITUCIONALIDADE.
O exame de constitucionalidade das leis é reservado ao Poder Judiciário.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.
A multa de lançamento de ofício é aplicável nos casos de falta de recolhimento de tributos, mesmo que declarados pelo contribuinte.
Lançamento Procedente".*

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 258/270), reiterando os argumentos da peça impugnatória.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário, procedeu-se à juntada de despacho comprovando o arrolamento de bens (fls. 279/285).

É o relatório.



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

Uma questão preliminar precisa ser enfrentada, qual seja, a discussão na esfera administrativa sobre inconstitucionalidade das normas tributárias.

A Contribuição em apreço foi exigida nos exatos termos da Lei Complementar nº 70/1991 e da Lei nº 9.718/1998, as quais integram o ordenamento jurídico pátrio, tendo, portanto, vigência e eficácia plena enquanto não declaradas inconstitucionais pelo poder competente. *In casu*, o Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, ou os demais órgãos judicantes do Poder Judiciário, em controle difuso. Neste caso, para ter efeito *erga omnes*, necessita de resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva da Excelsa Corte. Assim, o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza.

Nesse sentido é a jurisprudência torrencial deste Colegiado e, também, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Daí seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

No que diz respeito à alegação de não-cumulatividade da contribuição, adoto o entendimento do Conselheiro Luiz Roberto Domingo esposado no Acórdão nº 202-13.113, que a seguir transcrevo:

“De plano, é de se constatar que não cabe razão à recorrente quanto às alegações de inconstitucionalidade da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, seja pelo fato de a Lei Complementar nº 70/91, que a instituiu, ter sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, seja pelo fato de não ter sido essa exação constituída sob os auspícios do princípio da não-cumulatividade.

Como bem salientou em seu Recurso, a recorrente adotou o critério da não-cumulatividade a “modus próprios”, entendendo ser aplicável à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Com efeito, a Constituição Federal, como carta política de estrutura do Estado, que cria os mecanismos da dinâmica de todo o sistema jurídica nacional, adotou o princípio da não-cumulatividade, especificamente, para alguns impostos. Diz, expressamente, quando atribui a obediência ao princípio, que determinado tributo será não-cumulativo.



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

A dicção expressa, contida nos arts. 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso I, não deixa dúvidas que para os outros tributos, que atuam em cadeias comerciais e produtivas, não haverá a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Por outro lado, a declaração de inconstitucionalidade do aumento da alíquota do FINSOCIAL não guarda relação jurídica com a exigibilidade da COFINS, uma vez que a COFINS foi inserida no mundo jurídico por legislação própria e desvinculada da contribuição social que substituiu. Não se pode atribuir o julgamento de inconstitucionalidade de uma norma específica (do FINSOCIAL) a outra norma que sequer refere-se à mesma contribuição.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito, tanto que, quando do julgamento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.789/89, aquele Colegiado Magno deferiu o aditamento à inicial para que a declaração de inconstitucionalidade alcançasse as disposições normativas contidas na nova lei, a Lei nº 8.212/91.

Isso é prova de que, quando o Supremo Tribunal Federal analisa a constitucionalidade de uma norma, o faz especificamente em relação àquela norma, relativa àquele dispositivo normativo veiculado, e não outro, ainda que o venha a substituir.

O rigor que é compreensível, desde que entendido o Sistema Político e o equilíbrio das forças políticas conformados na Constituição Federal, no qual há um respeito mútuo entre os poderes, com o fim de preservar o Estado de Direito e o próprio Sistema Político-Jurídico estabelecido.

Contudo, no caso em tela, sequer trata-se de norma decorrente de alteração, cuja eventual inconstitucionalidade viesse a persistir. Trata-se, sim, de contribuição nova, instituída por lei complementar, no âmbito da competência tributante da União, cuja constitucionalidade foi declarada em Ação Direta de Constitucionalidade nº 01-01-DF."

No que tange à pretensão da reclamante de ver excluído o valor do ICMS "embutido na base de cálculo" da COFINS, a jurisprudência firmada neste Colegiado e também no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de não se admitir tal exclusão, haja vista que predito imposto integra o preço do produto ou mercadoria vendidos e, conseqüentemente, o faturamento da empresa.

A Lei Complementar nº 70/1991 preceitua que a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim entendido a receita bruta das vendas de mercadorias e/ou serviços de qualquer natureza, excluídos do IPI destacado em separado no documento fiscal; das vendas canceladas; das devolvidas; e dos descontos concedidos incondicionalmente (art. 2º e seu parágrafo único).



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

Veja-se que o legislador excluiu o IPI da base de cálculo da contribuição porque esse imposto não integra o valor da mercadoria, é destacado em separado. Já o ICMS compõe o preço do produto ou do serviço, inclusive, compõe a sua própria base de cálculo, já que esta é o preço final da mercadoria ou serviço, nele incluído o montante do tributo estadual. Assim, por exemplo, se um produto custa R\$100,00, neste montante já estão incluídos os R\$17,00 de ICMS resultantes da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$100,00. Como se vê, predito imposto compõe o preço da mercadoria vendida. Nesse mesmo exemplo, se o produto fosse sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados, esse tributo federal teria como valor tributável os mesmos R\$100,00, mas nestes não estaria incluído o valor do IPI, o qual seria destacado à parte e acrescido ao total da nota fiscal.

Ora, como o valor do ICMS integra o preço da mercadoria ou serviço e, por conseguinte, a receita bruta do sujeito passivo e não foi implícito ou explicitamente excluído, pelo legislador, da base de cálculo da contribuição, não há possibilidade legal de proceder-se à exclusão pretendida pela reclamante.

No sulco desse entendimento vem trilhando este Segundo Conselho de Contribuintes, como demonstram os Acórdãos nºs 203-07.717, 203-07.663, 202-13.113 e 202-13.095, e, também, o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do Resp nº 152.736/SP (DJU, I, de 16.02.1998).

Quanto à inclusão na base de cálculo dos valores da receita que foram repassados a outras pessoas jurídicas, entendo que se engana a recorrente quando afirma ser o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 auto-aplicável. Não tem ela força executória, pois seu comando é expresso ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo. Reza esse dispositivo:

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

[...]

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;”.

Assim, enquanto não expedidas as referidas normas regulamentadoras, não pode o comando adquirir executoriedade. A técnica legislativa empregada no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi a de transferir para o regulamento a competência para prover a sua fiel execução. Assim, não é cabível considerá-la auto-aplicável.



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

O emérito constitucionalista José Afonso da Silva, em seu livro “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, assim se manifestou acerca da eficácia das leis em geral, onde também esclarece o que seja o “mínimo de eficácia” que a norma produz:

“É conhecida a tese doutrinária segundo a qual uma lei dependente de regulamento nela indicado somente começa a vigorar a partir da emissão do regulamento. Nossa Lei de Introdução ao Código Civil não sufraga essa doutrina, que, a nosso ver, comete o equívoco de confundir vigência com eficácia. O que pode dizer é que a lei dependente de regulamento só é executória com a decretação daquele; mas isso não exclui a entrada em vigor da lei na data prevista, nem tolhe a ocorrência de certos efeitos jurídicos, como revogação das leis anteriores contrárias ou na forma consagrada nos arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.”

Destarte, entendo que, tratando-se de norma que alija valores da base de cálculo do tributo cuja regra geral determina sejam nela inseridos, levando à redução do valor devido, falece o contribuinte de competência para, de moto próprio, estabelecer a eficácia de norma despossuída de força executória, cujo regulamento não foi decretado pelo Executivo. Para tanto existem remédios jurídicos disponíveis no ordenamento pátrio que possibilitam o exercício pleno de direito que considere lhe tenha sido subtraído.

O Poder Executivo, através da expedição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade. Conclui-se que tal comando normativo teve vigência e eficácia jurídica limitada, porém, não chegou a ter executoriedade, incorrendo a sua aplicação em insuficiência de recolhimento.

A respeito da aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, não se pode olvidar ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estritos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular o percentual da multa de ofício a ser exigida do sujeito passivo, pois a própria lei já a especifica. No caso presente, a penalidade foi calculada no percentual de 75% do valor da contribuição não recolhida, por determinação do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que alterou o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.218/1991.

Dessa feita, como a incidência da multa e o seu percentual decorrem de expressa disposição legal, não poderia a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade administrativa, fixar novo critério para formalização do crédito tributário inadimplido. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu a legislação de regência à época em que foi constituído o crédito fiscal, não foi além nem aquém do fixado na lei.



Processo nº : 13891.000202/00-80
Recurso nº : 121.508
Acórdão nº : 203-08.858

Da mesma forma, os argumentos da recorrente sobre a arguição de inconstitucionalidade e desconformidade com o CTN da utilização para o cálculo dos juros de mora da Taxa Selic, segundo o disposto no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, não serão aqui debatidos, por não ser o contencioso administrativo o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza, vez que a discussão passaria, necessariamente, por um juízo de constitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, matéria esta de exclusiva competência do Poder Judiciário, como já mencionado.

Com efeito, o próprio STF já decidiu que o § 3º do art. 192 da CF/88 não tem vida própria e depende de edição de lei complementar, além do mais esse dispositivo constitucional refere-se à concessão de crédito, daí nada tem a ver com ele o disposto no art. 161 do CTN, que trata do encargo dos juros de mora na cobrança de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.


E, como já fundamentado pela decisão recorrida, o referido dispositivo do CTN permite, por autorização legal, exigência de juros de mora em percentual superior a 1% ao mês.

Por outro lado, não há nenhuma ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, pelo fato de a lei se valer da Taxa Selic para a sua cobrança, o que se conclui da decisão do STF, no sentido de que não poderia a TR ser utilizada como indexador de tributos, na qual, todavia, a Corte Suprema entendeu ser perfeitamente constitucional e legítima a fluência da TR, que possui a mesma natureza da Taxa Selic, como encargo financeiro, nas hipóteses de débitos tributários vencidos.

Diante do exposto, seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

Com estas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003


LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS