



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16707.001043/2003-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-007.054 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2019
Recorrente ESPACIAL CAR RENTAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO 70.235/1972. MATÉRIA.

Conforme art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, que rege, com reconhecida estatutura legal, o processo de determinação e exigência de crédito tributário, considera-se “... *não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”. A preclusão argumentativa não se estende, no entanto, ao caso em que a matéria tenha sido expressamente contestada em impugnação, mas em relação a outro período da autuação, o que é agravado pelo reconhecimento da própria fiscalização de que houve erro no lançamento em relação ao período expressamente contestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

COFINS. BASE DE CÁLCULO NO REGIME DA LEI 9.718/1998. RE nº 585.235/MG. APLICAÇÃO EM REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO. LEI nº 13.874/2019.

A base de cálculo da COFINS, no período sob a regência da Lei nº 9.718/1998, deve ser composta na forma em que decidido, com repercussão geral, pelo STF, no RE nº 585.235/MG, inclusive em caso de revisão de ofício, em obediência ao § 1º do art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.874/2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO NO REGIME DA LEI 9.718/1998. RE nº 585.235/MG. APLICAÇÃO EM REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO. LEI nº 13.874/2019.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, no período sob a regência da Lei nº 9.718/1998, deve ser composta na forma em que decidido, com repercussão geral, pelo STF, no RE nº 585.235/MG, inclusive em caso de revisão de ofício, em obediência ao § 1º do art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.874/2019.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo das contribuições: (i) as receitas financeiras, sob a regência da Lei nº 9.718/1998; e (ii) as receitas com vendas de motocicletas já tributadas pelo fabricante, ao amparo do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (e das reedições que lhe antecederam).

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** lavrados em 07/04/2003 (fls. 14 a 25, e 426 a 437)¹, ambos com ciência em 09/04/2003 (fls. 14 e 426), para exigência, respectivamente, de **COFINS**, relativa aos períodos de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, no valor de R\$ 89.905,07, acrescida de juros de mora e de multa de ofício (de 75% da diferença), totalizando, originalmente, R\$ 172.666,97, por divergências entre os valores recolhidos, declarados e escriturados nos Livros Diário, Razão, Registro de Serviços e Registro de Saídas (demonstrativos às fls. 27 a 44, e cópias de livros e registros às fls. 45 a 126), e de **Contribuição para o PIS/PASEP**, em relação ao mesmo período e pelas mesmas razões, totalizando R\$ 43.833,36.

A empresa apresentou **impugnação** a ambas as autuações em 09/05/2003 (fls. 137 a 142, e 546 a 551), alegando, em síntese, que: (a) em relação aos anos-calendários de 1999, 2000, e nos meses de janeiro, setembro e dezembro de 2001, a fiscalização, ao efetivar a coleta de dados, cometeu o equívoco de somar às receitas do grupo 33 o totalizador de contas, computando duas vezes na base de cálculo da contribuição os valores registrados nas subcontas do grupo; (b) também em relação ao ano-calendário de 2001, ao tomar os Livros referentes a ICMS e ISS na apuração da receita bruta as “saídas para dentro e para fora do Estado” (CFOP 5.12 e 6.12), a fiscalização incorreu em equívoco, pois em algumas notas fiscais de revenda de mercadorias está incluída a prestação de serviços, e em alguns serviços se aplicam peças e outras mercadorias (o correto seria recorrer ao balancete mensal de verificação, como comprovado em demonstrativo específico anexo à impugnação, acompanhado de indicação sobre os valores a

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

serem excluídos do lançamento); (c) ainda em relação ao ano-calendário de 2001, a fiscalização incluiu indevidamente entre as receitas, como “outras receitas”, a parcela de R\$ 12.649,24, estranha aos registros da empresa, sem justificar; (d) no que se refere ao ano-calendário de 2002, a fiscalização equivocadamente inclui vendas de motocicletas (classificadas no código NCM 8711.20.10) na base de cálculo da contribuição, que estavam, durante a maior parte do ano, abrangidas por regime de substituição tributária para as contribuições, sendo responsabilidade do substituto (fabricante) o recolhimento, conforme art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 (aplicável até a produção e efeitos da Lei nº 10.485/2002, em 01/11/2002, quando as motocicletas passaram à tributação monofásica); e (e) ainda no que se refere ao ano-calendário de 2002, mas exclusivamente em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, deixou a fiscalização de considerar como pagamento, nos meses de julho a dezembro, os valores compensados decorrentes de recolhimentos indevidos, assim declarados pelo Poder Judiciário nos autos do processo nº 99.0000228-8 (cópias de peças e planilhas anexas aos autos).

A DRJ entendeu pela **conversão em diligência** em 23/10/2006 (fls. 642 a 645), para que a unidade preparadora da RFB adotasse as seguintes providências; (a) verificasse se houve duplicidade de valores na apuração das bases de cálculo, conforme documentação contábil, bem como, se houve inclusão indevida de valor, como alegado pela impugnante; (b) verificasse as notas fiscais, conforme as relações ínsitas nas peças de defesa, quanto às referidas vendas de motocicletas novas - se houve tal transação financeira e se foi constituída sob o regime de substituição tributária, e se foram consideradas nas bases de cálculo, e se foram e como foram recolhidas as contribuições, em cumprimento à legislação arguida; (c) verificasse se houve alteração do crédito tributário, elaborando novas planilhas, resultando em Demonstrativos de Situação Fiscal e Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo juntada de documentação; (d) a seu critério, adotasse outras providências para subsidiar na solução da lide; e (e) desse ciência ao contribuinte do resultado da diligência solicitada, concedendo-lhe reabertura de prazo para que se pronuncie, nos termos do que dispõe o Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores.

No **Termo de Informação Fiscal** de fls. 954/955, lavrado em 06/07/2007, a fiscalização narra que: (a) houve, de fato, duplicidade na composição da base de cálculo relativamente a “outras receitas”, conforme alegado pela empresa; (b) na apuração da receita de revenda de mercadorias foram incluídas Receitas de Serviços onerando de forma indevida a Composição da Receita Bruta, visto que os valores representativos de cada receita deverão ser apurados de forma segregada de acordo com o Livro Razão e/ou Balancete de Verificação; (c) os valores relativos a vendas de motocicletas em regime de substituição tributária foram indevidamente considerados pela fiscalização na composição da base de cálculo das contribuições; (d) nos autos do processo judicial nº 99.0000228-8, o contribuinte obteve o direito de compensar créditos tributários com valores devidos de PIS vencidos e vincendos, cujo acompanhamento administrativo pela SRF deu-se através do processo administrativo nº 11598.000202199-08, da DRF Natal/RN, entretanto, a referida ação somente transitou em julgado em 17/08/2004, no Recurso Especial nº 576.467/RN, perante o STJ, permitindo, a partir de então, a compensação pleiteada, destacando que a ciência do Auto de Infração em questão deu-se em 09/04/2003, e, em ação cautelar nº 98.8548-3, a Justiça Federal julgou improcedente a ação onde pretendia a empresa compensação antecipada de PIS com COFINS e o próprio PIS; e (e) foram elaborados novos Demonstrativos de Cálculos do período de 1999 a 2002 (fls. 64/71) considerando as alegações do contribuinte para revisão, onde constam os quadros explicativos da composição da base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS e respectivos valores devidos nos períodos, após a diligência.

Ciente do encerramento da diligência em 06/07/2007 (fl. 994), a empresa apresenta **Contestação** (fls. 957 a 960 - em documento sem registro de protocolo, mas datado de 18/07/2007), argumentando que: (a) o responsável pela diligência não informa as fontes de dados que serviram à elaboração dos quadros demonstrativos, e, apesar da redução nos valores, há meses em que os montantes são até superiores aos que constam na autuação, no que seria um lançamento de modo transversal; (b) as compensações efetuadas deram-se ao albergue de provimentos jurisdicionais, os quais não impuseram qualquer limitação ao direito à compensação; (c) o Acórdão 222.759, proferido em 17/04/2001, já sob a vigência da Lei Complementar nº 104/2001, não restringiu a compensação ao trânsito em julgado da ação; (d) os valores compensados devem ser considerados pagamentos, posto ter a compensação o dom de extinguir o crédito tributário, conforme art. 156, II do Código Tributário Nacional; (e) a empresa não efetuou qualquer compensação de PIS com COFINS, sendo a informação prestada sobre a ação cautelar a respeito do tema, pela autoridade diligenciante, sem objetivo; e (f) o comando do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 é inconstitucional, como já reconheceu o STF.

A DRJ entendeu, em 21/08/2007, por **nova conversão em diligência** (fls. 963/964), para que a unidade preparadora da RFB adotasse as seguintes providências; (a) conferisse, justificasse e comprovasse o cálculo dos valores inseridos na coluna “outras receitas”, do ano calendário 2002, anexando documentos; (b) elaborasse demonstrativos de cálculos (quadros explicativos da base de cálculo e do valor da contribuição, identificando as possíveis exclusões, compensações, parcelamentos, bem como o cálculo da contribuição devida até o valor a recolher, por período de apuração), determinando o valor da contribuição resultante, juntamente com a documentação contábil comprobatória; (c) acrescentasse outros elementos que pudessem subsidiar a solução da lide; (d) em caso de haver agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, lavrasse auto de infração ou emitisse notificação complementar, conforme determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972; e (e) desse ciência ao contribuinte do resultado da diligência e/ou auto de infração, concedendo-lhe reabertura de prazo para que se pronunciasse, nos termos do que dispõe o Decreto nº 70.235/1972, e alterações posteriores.

No **Termo de Informação Fiscal** de fls. 995/996, lavrado em 08/06/2008, a fiscalização narra que: (a) a Base de Cálculo para aplicação dos percentuais relativos a PIS e COFINS é formada também pela rubrica “Outras Receitas”, e essa, por sua vez, é composta pelos valores registrados à título de “juros a receber, receitas diversas e recuperação de despesas” (fls. 522/528), observando-se no Demonstrativo apresentado que esta base foi majorada pelo valor relativo à Recuperação de Despesa, visto que este não significa ingresso de nova receita, rubrica que, portanto, deverá ser retirada da base de cálculo; (b) com relação às compensações arguidas pela empresa, não foi observado que desde o ano de 2000 a empresa vem realizando as compensações pleiteadas conforme se observa nos documentos anexos, às fls. 522/545, e conforme demonstrado pelo próprio contribuinte em “PLANILHA CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO DO PIS” de fls. 384, mas tais compensações foram utilizadas para saldar débitos declarados em DCTF, distintos dos lançados de forma suplementar na informação, considerada como autuação; e (c) foi elaborado novo demonstrativo de cálculo em relação a 2002, considerando os novos valores apurados e o valor devido das contribuições (fls. 546/547).

Ciente do encerramento da diligência em 09/06/2008 (fl. 994), a empresa apresenta **Contestação** em 16/07/2008 (fls. 997 a 999), argumentando que: (a) em seu relatório, o encarregado da diligência fiscal opinou pela inclusão de outras receitas na base de cálculo das contribuições (hipótese já afastada pelo Supremo Tribunal Federal e exaustivamente tratada na

contestação anterior), expurgando desse montante apenas a recuperação de despesas; (b) os pagamentos listados na coluna CRÉDITOS APURADOS divergem dos pagamentos efetivamente realizados a título de COFINS, tal como se comprova pelos DARF que anexa, citando exemplo; e (c) a auditoria desprezou as compensações, e emitiu juízo sobre tema a cargo do julgador, e fora do objeto da diligência.

A **decisão de primeira instância** proferida pela DRJ (fls. 1016 a 1030), em 30/07/2008, foi, unanimemente, pela parcial procedência dos lançamentos, acordando-se que: (a) é incabível a majoração do valor lançado em sede de diligência, sem um novo lançamento, pois não pode a autoridade julgadora efetuar lançamento; (b) as compensações, resultantes de ação judicial que transitou em julgado em 17/08/2004, não poderiam ter sido efetuadas antes de tal data, destacando-se que a ciência da autuação se deu em 09/04/2003; (c) as decisões do Poder Judiciário, em geral, mesmo que reiteradas, não vinculam a autoridade administrativa; (d) as receitas financeiras devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998; (e) a autoridade julgadora administrativa não tem competência para afastar a aplicação de norma legal vigente, por inconstitucionalidade; (f) em relação às razões e aos documentos apresentados pela contribuinte na segunda contestação da diligência, acerca da alegação *"de que os pagamentos apurados na coluna CRÉDITOS APURADOS divergem dos pagamentos efetivamente realizados a título de COFINS, tal como se comprova pelos DARF em anexo..."*, assiste razão à empresa, cabendo as retificações que se fazem necessárias quanto aos valores declarados/pagos da COFINS, nos meses de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2002, consoante telas anexas do sistema SINAL04 (fls. 1006/1010) e sistema DCTF (fls. 1011/1015); e (g), em função do exposto as diferenças que remanescem são detalhadas nas tabelas de fls. 1029/1030.

Ciente da decisão de piso em 13/08/2008 (AR à fl. 1036), a empresa apresentou **recurso voluntário** em 11/09/2008 (fls. 1037 a 1047), sustentando, basicamente, que: (a) as receitas financeiras não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sendo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, como já assentou o STF, e vem entendendo o (então) Conselho de Contribuintes; e (b) devem ser excluídas da base de cálculo do ano-calendário 2001 as vendas de motocicletas já tributadas pelo fabricante sob o regime de substituição tributária, demandando diligência para verificação.

O processo foi encaminhado ao então Primeiro Conselho de Contribuintes em 18/09/2008, conforme despacho de fl. 1077, que atesta ainda a tempestividade do recurso voluntário, tendo sido apensado o processo nº 16707.0001041/2003-57 (sem conteúdo) em 06/01/2016 (conforme termo de fl. 1275).

Em 22/05/2019, o processo foi distribuído a este relator, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade, e, portanto, dele se conhece.

Apenas dois temas foram submetidos ao colegiado em grau recursal, restando hígida a decisão de piso em relação aos demais.

O primeiro tema se refere à tese, reiterada em sede recursal, de que seria inconstitucional (ou mesmo avessa ao artigo 110 do CTN), a inclusão de receitas financeiras na base de cálculo das contribuições, determinada pela Lei nº 9.718/1998 (art. 3º, § 1º), calcando-se em precedentes do STF, após a decisão de piso afirmar sua impossibilidade de enfrentamento na via administrativa.

Recorde-se que a decisão da DRJ é de 30/07/2008. De fato, em tal época, não havia decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal sobre a inclusão (ou não) de receitas financeiras na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sob a égide da Lei nº 9.718/1998.

No entanto, em 10/09/2008 (véspera da data de interposição do recurso voluntário, no presente processo), recebeu julgamento pelo STF, no RE nº 585.235, com reconhecida repercussão geral, no sentido de que é inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, promovido pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, eis que tais exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta):

“O Tribunal, **por unanimidade**, resolveu questão de ordem no sentido de **reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98** e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.” *(extraído de “portal.stf.jus.br”, onde se verifica ainda o trânsito em julgado em 15/12/2008) (grifo nosso)*

A Fazenda Nacional, inclusive, ficou dispensada de contestar tal tema, em função do disposto no art. 19, VI, “a” da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.874/2019, e da existência da Nota PGFN/CRJ nº 1.114/2012:

“1- RE n. 585.235

Relator: Min. Cezar Peluso

Recorrente: UNIÃO

Recorrido: IRMAZI – Administração e Participações LTDA

Data de julgamento: 10/09/2008

Resumo: É inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98, eis que tais exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta).

OBSERVAÇÃO: Como visto, o STF entendeu que a COFINS/PIS somente pode incidir sobre receitas operacionais das empresas (ligadas às suas atividades principais), sendo inconstitucional a sua incidência sobre as receitas não operacionais (p.ex. aluguel de imóvel). Sendo assim, percebe-se que a COFINS/PIS incidem sobre as receitas oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira), eis que as mesmas possuem natureza de receitas operacionais. Ou seja, a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98, não impede que a COFINS/PIS incidam sobre as receitas decorrentes dos serviços financeiros prestadas pelas instituições financeiras. Tal entendimento restou firmado no Parecer PGFN/CAT n. 2773/2007, e, posteriormente, foi reiterado pelas Notas PGFN/CRJ n.178/2009 e n. 842/2009.

Assim, diante disso, as unidades da PGFN devem continuar contestando/recorrendo em face de demandas/decisões que invoquem o precedente acima referido (declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98) a fim de afastar a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas oriundas dos serviços financeiros prestadas pelas instituições financeiras.

Sobre o tema, confirmam-se as ME/PGFN/CRJ 554, 642 e 748, disponíveis na intranet.

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: o PIS/COFINS deve incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência do PIS/COFINS as receitas não operacionais. Consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira).” (grifos e itálicos no original) (disponível em http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/nota_pgfn_crj_n_1114_2012.pdf)

E o art. 26-A do referido Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (também posterior ao julgamento de piso), em seu § 6º, I e II, “a”, permite a análise da constitucionalidade, pelo julgador administrativo, no caso de comando normativo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, ou que fundamente crédito objeto de dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002.

A mesma Lei nº 10.522/2002, em seu art. 19-A, na redação dada pela Lei nº 13.874/2019, determina que:

“Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:

(...)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do **caput** e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos.

(...)

§ 1º Os **Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento** e de repetição de indébito administrativa. (...)” (grifo nosso)

Entendo que o novel comando do § 1º do art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.874/2019, ecoa na necessidade de revisão de ofício do lançamento, no que se refere à matéria já assentada pelo STF, com reconhecida repercussão geral.

E, não havendo, no presente processo nem menção a ação judicial específica da empresa questionando esse tema (que implicaria renúncia à instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 1), e não sendo a empresa uma instituição financeira (o que enviaria o tema a nova repercussão geral reconhecida pelo STF, no RE nº 656.089/MG), sendo o período em análise regido pela Lei nº 9.718/1998, necessário o reconhecimento do decidido no RE nº 585.235/MG.

Assim, voto pelo provimento do recurso, nesse tópico, para excluir as receitas financeiras da base de cálculo das contribuições, sob a regência da Lei nº 9.718/1998.

O segundo e derradeiro tema suscitado no recurso se refere à exclusão das vendas de motocicletas já tributadas pelo fabricante sob o regime de substituição tributária da base de cálculo do ano-calendário 2001.

Tal tema nasce, no contencioso, a partir de lapso da defesa, que não o incluiu em sua impugnação, para o ano-calendário 2001, apesar de ter expressamente tratado do assunto em relação ao ano-calendário 2002.

Recorde-se que a impugnação apresentada em 09/05/2003 (fls. 137 a 142), como relatado, questionava, no que se refere aos anos-calendários de 1999, 2000, e nos meses de janeiro, setembro e dezembro de 2001, eventual lançamento em duplicidade (comprovado e afastado em decorrência de diligência), e também a duplicidade em relação a mercadorias e serviços em notas fiscais, pelo uso de livros referentes a ICMS e ISS, no ano-calendário 2001 (igualmente comprovada e afastada em decorrência de diligência). E, em relação ao ano-calendário de 2002, discutia o tema aqui em análise (fl. 141):

Ano-calendário de 2002

28. Outra impropriedade, talvez a maior de todas as cometidas pelo ilustre Auditor-fiscal foi a inclusão das vendas de motocicletas novas na base de cálculo da Contribuição.

29. Como é do conhecimento de todos, durante a maior parte do ano-calendário de 2002 as motocicletas estavam abarcadas pelo regime de substituição tributária para as contribuições para o PIS/COFINS, sendo da responsabilidade do substituto tributário, no caso o fabricante, o recolhimento destas duas contribuições devidas pelos comerciantes varejistas.

30. Esta é a dicção do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158, de 24.08.01. Eis o texto:

Art. 43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e **8711**, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, **ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas** [destaques acrescidos].

A alegação em relação ao ano-calendário de 2002 foi verificada em sede de diligência, concluindo a fiscalização que realmente ocorreu equívoco no lançamento, que deveria ser afastado (fls. 954/955):

3. No ano de 2002, conforme esclarece a autuada em sua impugnação de fls. 340 (item nº30) a empresa auferiu receitas de vendas de motocicletas novas adquiridas sob o regime de substituição tributária conforme

estabelece o art.43 da MP nº 2.158, de 24.08.2001 (cópia das NFs – fls. 19 a 63). Os valores relativos a essa receita foram indevidamente considerados pela fiscalização da SRF na composição da base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e COFINS;

A empresa se manifestou sobre a diligência (ainda que intempestivamente, o que foi relevado pela DRJ - fl. 1023), silenciando em relação a eventual ocorrência do mesmo fenômeno no ano-calendário 2001, não havendo alteração de cenário na segunda conversão em diligência e na nova manifestação da recorrente.

Após o julgamento de piso, diante do demonstrativo do que havia acordado o colegiado, expurgadas as duplicidades e inconsistências do lançamento, percebeu a recorrente que a inconsistência apontada para o ano-calendário 2002 ocorria também no ano anterior (fl. 1045):

II.2 - Da inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas sujeitas ao regime de substituição tributária - ano-calendário de 2001

30. O tema foi abordado em relação ao ano-calendário de 2002, fato que ensejou a realização de diligência, com fins de verificar in loco a existência de tais receitas. Durante o procedimento diligencial foram entregues ao ilustre auditor diligente toda a documentação contábil e fiscal da recorrente. Na determinação da diligência foi solicitado do diligente que elaborasse novos cálculos dos valores realmente devidos.

31. Assim, de posse dos balancetes e dos livros e notas fiscais de entradas e saídas, haveria o auditor da Receita federal em Natal de igualmente excluir das bases de cálculo do ano-calendário de 2001 as vendas de motocicletas, já tributadas pelo fabricante sob o regime da substituição tributária, o que não fez.

Ao que parece, entendeu a empresa que a fiscalização, em sede de diligência, deveria ter suprido a omissão da defesa em relação ao tema das vendas de motocicletas no ano-calendário 2001, ao deparar-se com o erro no ano-calendário de 2002, esse sim expressamente impugnado. O lapso que surge na defesa é, assim, imputado ao auditor diligenciante, no recurso (fl. 1046):

36. A inclusão dessas receitas no ano-calendário ora debatido (2001), acredita-se, ocorreu por lapso do nobre auditor, que merece ser corrigido por essa Colenda Corte.

Esta colenda corte deve iniciar a análise de eventual lapso, ou correção a fazer, de qualquer das partes no processo, pela análise do que foi demandado, e efetuado em sede de diligência. Veja-se, de início, quais os documentos demandados pela fiscalização para realização da diligência, em obediência ao determinado pela DRJ (fl. 884):

ANO CALENDARIO 2001

- 1 - Livro Registro de Saídas de Mercadorias
- 2 - Livro Registro de Prestação de Serviços
- 3 - NF de venda de mercadorias
- 4 - NF de prestação de serviços
- 5 - Livro Registro de Apuração do ICMS
- 6 - Livro Registro de Apuração do ISS

ANO CALENDÁRIO 2002

- 1- Notas Fiscais de Vendas de Motocicletas, Classificadas na posição 8711.20.10 da TIPI (substituição tributária)

A fiscalização, às fls. 885 a 898, destaca em planilha as notas fiscais de venda de motocicletas em regime de substituição tributária das contribuições, individualizadamente (as cópias das notas estão às fls. 900 a 944). No total geral, no entanto, aparece também o ano-calendário de 2001 (fl. 899):

DEMONSTRATIVO DAS VENDAS DE MOTOCICLETAS TOTAL GERAL					
MES	ANO 2001		MÊS	ANO 2002	
	QUANT	VALOR		QUANT	VALOR
Janeiro		0,00	Janeiro		71.396,00
Fevereiro		0,00	Fevereiro		57.047,00
Março		0,00	Março		59.769,00
Abril		16.420,00	Abril		231.728,45
Maio		20.878,00	Maio		233.926,00
Junho		49.190,00	Junho		212.041,00
Julho		89.881,00	Julho		186.360,65
Agosto		135.494,00	Agosto		145.316,00
Serembro		42.790,00	Serembro		164.232,00
Outubro		66.550,00	Outubro		203.724,40
Novembro		80.638,00	Novembro		133.917,00
Dezembro		120.626,00	Dezembro		219.837,00
Total		573.277,00	Total		1.919.294,50

Não consta do processo nenhuma nota fiscal de 2001, que ateste inequivocamente que a venda tenha sido efetuada no regime previsto no art. 43 da 35ª edição da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Destaque-se que o texto do art. 43 já constava na 34ª edição da mesma Medida Provisória, de 27/07/2001, na 33ª edição, de 28/06/2001, na 32ª edição (sob o nº 2.113), de 21/06/2001, na 31ª edição (também sob o nº 2.113), de 24/05/2001, e na 30ª edição (igualmente sob o nº 2.113), de 26/04/2001, assim como na 29ª edição (ainda sob o nº 2.113), de 27/03/2001, ..., o que é suficiente para chegarmos ao período descrito no demonstrativo retro.

Apesar de a recorrente ter deixado de suscitar por duas vezes o problema, para o ano-calendário de 2001 (na impugnação e na manifestação sobre a diligência), entendo que o tema não esbarra na preclusão argumentativa de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, que rege, com reconhecida estatura legal, o processo de determinação e exigência de crédito tributário. Isso porque o artigo se refere a considerar-se “... *não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”, e a matéria em discussão foi contestada, ainda que para período distinto.

Em relação à apresentação de notas fiscais, com eventual conversão em diligência, penso ser pouco produtiva nesta etapa processual, visto que, apesar da ausência das referidas notas, há elementos (v.g., registros nos livros) que apontam para serem também as vendas do ano-calendário 2001 ao amparo do regime disciplinado pelo art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (e das reedições que lhe antecederam).

Ademais, a unidade preparadora da RFB, na execução do presente acórdão, deve certificar-se de que, de fato, as vendas de motocicletas se enquadram no provimento de direito dado pelo colegiado, restrito às vendas de motocicletas já tributadas pelo fabricante, ao amparo do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (e das reedições que lhe antecederam).

Tendo em vista o aqui aclarado, e que as razões do lançamento para o ano-calendário de 2001 são as mesmas utilizadas (e reconhecidas como incorretas pela própria fiscalização) para o ano-calendário de 2002, e não tendo havido alteração no conteúdo da norma em análise, no período, voto pelo provimento parcial do recurso, nesse tópico, para excluir da base de cálculo das contribuições, em relação ao ano-calendário de 2001, as receitas com vendas

de motocicletas já tributadas pelo fabricante, ao amparo do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (e das reedições que lhe antecederam).

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo das contribuições: (i) as receitas financeiras, sob a regência da Lei nº 9.718/1998; e (ii) as receitas com vendas de motocicletas já tributadas pelo fabricante, ao amparo do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (e das reedições que lhe antecederam).

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN