



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 21/08/07
Rubrica

Recorrente : CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - CEF
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 24/08/07
Celma Maria Albuquerque
Mat. S/ape 9442

PASEP. BASE DE CÁLCULO. DL Nº 2.449/88. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS.

A declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não pode atingir o ato jurídico perfeito relativo ao recolhimento efetuado em conformidade com seus ditames. Entretanto, no caso de recolhimento efetuado em desacordo com as normas deles dimanadas, constatada no prazo decadencial que a Administração Tributária detém para proceder a homologação, nos termos do art. 150 do CTN, deve a mesma autoridade, constatada a insuficiência do recolhimento, proceder ao lançamento do tributo com base na legislação cuja vigência foi restabelecida.

RECEITA OPERACIONAL.

A base de cálculo do Pasep, nos termos do Decreto-Lei nº 2.449/88, é o somatório das receitas que levam à apuração do lucro operacional, sendo irrelevante que normas de natureza contábil disponham de forma diversa, por não terem a faculdade de alterar as disposições legais que orientam o conceito de receita e ingressos constantes da legislação tributária.

BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.

A base de cálculo do Pasep, consoante regulamentação da Lei Complementar nº 8/70 pelo Decreto nº 71.618/72, devia observar o faturamento relativo ao sexto mês anterior ao mês de ocorrência do fato gerador.

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO LEGAL.

As contribuições têm natureza jurídica de tributo. Normas legais que afastam expressamente determinadas receitas da composição da base de cálculo de tributos alcançam as contribuições. Precedente do STF.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Constatada a realização de recolhimentos com insuficiência, impõe-se a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, consoante comandos legais.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - CEF.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: 1) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento


1




Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

levantada de ofício pela Conselheira Maria Teresa Martínez López que, vencida juntamente com os Conselheiros Simone Dias Musa (Suplente) e Ivan Allegretti (Suplente), apresentou declaração de voto; II) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade levantada no recurso; e III) no mérito: a) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à exclusão da taxa de administração do FGTS da base de cálculo do Pasep. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero; b) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exclusão das receitas de aluguel da base de cálculo do Pasep. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López; e c) por unanimidade de votos: c.1) em negar provimento ao recurso quanto aos consectários do lançamento de ofício; e c.2) em dar provimento ao recurso: 1) quanto à exclusão da comissão para manutenção de contas do FGTS da base de cálculo do Pasep; 2) quanto ao reconhecimento do direito à semestralidade da base de cálculo do Pasep; e 3) quanto ao direito à compensação dos indêbitos apurados em determinado período de apuração, devidamente atualizados pelos índices oficiais, com os débitos apurados em períodos subseqüentes.


Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


Antônio Carlos Atulim
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 26 / 10 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Antonio Zomer.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

Recorrente : CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - CEF

RELATÓRIO

Transcrevo abaixo o relatório efetuado pela Conselheira Maria Teresa Martínez López, produtora do último julgamento ocorrido nesta Câmara, que resultou em conversão do mesmo em nova diligência, como a seguir será relatado:

"Contra a 'Caixa Econômica Federal' foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/08, referente à Contribuição devida ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, em virtude da insuficiência de seu recolhimento nos meses de janeiro/91 a julho/94; fevereiro e março/95; e maio a dezembro/95.

A diferença apurada pela fiscalização refere-se essencialmente às seguintes supostas irregularidades praticadas pela instituição financeira:

a) falta de inclusão de receitas e/ou exclusão de despesas da base de cálculo da contribuição, no período de janeiro/91 a dezembro/95, em desacordo com a legislação aplicável;

b) compensação indevida de recolhimentos efetuados a maior no período de janeiro/92 a maio/93, com a contribuição dos meses de outubro/93 e junho/94.

Mediante impugnação tempestiva (fls. 670/687), a autuada defende-se, alegando, em síntese, que:

a) como a Resolução nº 49/95 não possui efeitos retroativos, resta evidenciada a impropriedade do auto de infração ao adotar a metodologia da Lei Complementar nº 08/70 para constituição da base de cálculo da Contribuição ao PASEP, do período de janeiro/91 a maio/94, vez que, nessa época, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.445/88 - seguidos pela impugnante - estavam em plena vigência;

b) mesmo que os procedimentos adotados pela impugnante não estivessem amparados pelos referidos decretos-leis, ainda assim estaria correta a composição da base de cálculo da contribuição devida, vez que efetuada conforme o entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes, que tem-se posicionado favoravelmente às exclusões de parcelas que não se caracterizam como receita operacional. Para fundamentar suas alegações, reporta-se ao Acórdão nº 201-67.501, de 24/01/91;

c) as rendas de aluguéis do período de janeiro/91 a dezembro/95 são de natureza não-operacional, consoante o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF - Circular 1273/BACEN, de 29/12/87. E como a base de cálculo da contribuição em causa é constituída a partir da receita operacional, improcede a exigência fiscal nesse aspecto;

d) foram excluídas da base de cálculo as receitas auferidas com taxa de administração do FGTS, bem como as tarifas de prestação de serviços àquele fundo, no período compreendido entre os meses de junho/94 a dezembro/95, pois é clara a impossibilidade da incidência da Contribuição para o PASEP sobre tais parcelas, à luz do artigo 28 da Lei nº 8.036/90 que preconiza a isenção de tributos federais dos atos e operações necessários à sua aplicação quando praticados pela Caixa Econômica Federal,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14 / 08 / 07 Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442

2º CC-MF Fl. _____

considerando-se que as contribuições para-fiscais sempre se apresentaram como tributos afetados a finalidades específicas;

e) mesmo que devido fosse, o percentual da multa de ofício a ser aplicado - conforme a legislação vigente - deveria ser de 50% para os meses de janeiro e fevereiro/91;

f) no tocante aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio e junho/91, os valores apresentados como pagos foram indevidamente convertidos pelo Fisco que excluiu dos valores recolhidos multas inexistentes;

g) é indevida a exigência de juros de mora equivalentes à TRD, anteriores a 01/08/91, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes;

h) relativamente aos meses de dezembro/91, maio e junho/92, julho e agosto/93, os valores demonstrados como base de cálculo da contribuição divergem dos respectivos balancetes apresentados à fiscalização; e

i) a compensação do pagamento a maior referente ao fato gerador de agosto/94 foi efetuada com a contribuição devida pelos fatos geradores de setembro/94 a março/95. Na apuração do suposto débito, o valor apresentado pela fiscalização está incorreto, por não ter sido convertido em UFIR o crédito tributário.

De posse dos autos, o Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF decide pela procedência parcial do lançamento, consubstanciado no auto de infração, tendo em vista os seguintes fatos e fundamentos (fls. 703/715):

a) as alterações inconstitucionais trazidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 deixaram de ser aplicadas 'inter partes', com a decisão do Supremo Tribunal Federal, e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas 'erga omnes'. Com isso, volta a ser aplicado integralmente o texto constitucional infringido e o restante do ordenamento jurídico afetado, como a Lei Complementar nº 07/70 que o legislador intentara modificar;

b) se os decretos-leis examinados revogaram as Leis Complementares nºs 07 e 08/70, o artigo 239 da Constituição Federal, que lhes foi posterior, reprimiu inteiramente tais leis complementares. Deste modo, o entendimento de que o PIS/PASEP não é devido na forma da lei complementar fere frontalmente a Constituição Federal. Em síntese, o sistema de cálculo do PIS/PASEP consagrado nas citadas leis complementares encontra-se em pleno vigor, estando, pois, a administração obrigada a exigir a contribuição nos termos desses diplomas;

c) todos os atos normativos secundários, bem como as praxes ou rotinas relacionadas com o PIS/PASEP, continuam válidos e eficazes, independentemente da data em que tenham sido expedidos. Até mesmo os atos posteriores aos indigitados decretos-leis continuam vigorando, desde que sejam interpretados consoante as Leis Complementares nºs 07 e 08/70;

d) para os fatos geradores ocorridos até setembro/95, não se extinguiu a obrigação dos contribuintes, não amparados por determinação judicial, que tinham - até a edição da aludida Resolução - de cumprir as determinações dos decretos-leis considerados inconstitucionais;

e) visando favorecer os contribuintes que recolheram a contribuição com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, foi editada a Medida Provisória nº 1.175/95 que autorizou a não-aplicação das disposições prejudiciais dos referidos decretos-leis,

C 4




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2ª-CC-MF
FI

dispensando a cobrança da parcela excedente do valor devido, consoante as leis complementares e alterações posteriores. A IN SRF nº 031, de 08/04/97, regula o procedimento adotado nos termos da citada medida provisória; (negrito acrescido)

f) o cálculo da Contribuição devida ao PASEP com base nos decretos-leis em causa aplicar-se-ia perfeitamente se tivesse sido utilizada corretamente a fórmula determinada por aqueles atos. No entanto, de acordo com a legislação vigente à época, houve insuficiência de recolhimento da contribuição, apurada após a Resolução SF nº 49/95, devendo então ser efetuado o lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 08/70 e alterações posteriores;

g) em seu exame pericial, a fiscalização trabalhou com adições e exclusões da base de cálculo constantes da planilha 'Demonstrativo de Recolhimento de PIS/PASEP' elaborada pela Federação Brasileira das Associações de Bancos - FEBRABAN, em consonância com as normas de contabilidade traçadas pelo Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, instituído pelo Banco Central do Brasil; (negrito acrescido)

h) outrossim, pode-se constatar que as deduções e exclusões glosadas pela fiscalização coincidentemente não estão contempladas nas alíneas 'a', 'b', 'c' e 'd', do § 2º do artigo 1º dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Restando evidenciado, pois, que, quer se aplicando os decretos-leis ou a lei complementar, a base de cálculo apurada pela contribuinte estaria incorreta, uma vez que o conceito de receita operacional, presente em ambos os atos, foi afetado pelas exclusões impróprias e ilegais da autuada;

i) a receita operacional computada pelos fiscais na base de cálculo da contribuição corresponde aos valores constantes dos próprios balancetes e demonstrativos da empresa, restando, pois, incabível a discussão do contribuinte a este respeito, independentemente da relação com o conceito de receita operacional presente na legislação do Imposto de Renda. Inaplicável ao caso, também, a citação do acórdão do Conselho de Contribuintes, que trata de variações monetárias computadas, inclusive, como deduções no Quadro Demonstrativo nº 001 (fls. 39/60);

j) a inclusão das rendas de aluguéis justifica-se porque a fundamentação no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, que as classificam como não operacionais, se presta apenas do ponto de vista de uma instituição financeira, devendo-se, porém, entendê-las como parcela da soma das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do Imposto de Renda. É o que se depreende da exegese do artigo 224 do RIR/94, cuja matriz é o artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.598/77, entendendo por receita operacional as receitas das atividades principais e acessórias (por exemplo: aluguéis recebidos e rendimentos de aplicações financeiras);

k) o próprio Acórdão nº 201-67.501, mencionado, questiona tão-somente a inclusão das receitas que, pela sua própria natureza, não constituem receitas, mas meras variações monetárias;

l) também im procedem as exclusões das receitas auferidas com a taxa de administração do FGTS, bem como as tarifas de prestação de serviços àquele fundo, posto que a isenção preceituada pela Lei nº 8.036/90 se refere a tributos e não às contribuições sociais;

m) segundo a Constituição Federal, a definição de tributos e de suas espécies, de estabelecimento dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Slape 94442

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

depende de lei complementar (artigo 146, III, 'a'), enquanto as contribuições sociais podem ser instituídas mediante lei ordinária (artigo 195, com a ressalva contida no § 4º);

n) ainda se pode acrescentar que, se de um lado é irrelevante a destinação do produto da arrecadação dos tributos para qualificar-lhes a natureza jurídica, de outro, é insito à instituição da contribuição social a prévia determinação dos recursos arrecadados, devendo os benefícios ou serviços da seguridade social estarem necessariamente vinculados à respectiva fonte de custeio total;

o) por ocasião do julgamento do RE nº 138.284-8/CE, o STF excluiu as contribuições sociais do conceito de impostos, sendo esse entendimento sido corroborado à unanimidade de votos quando da apreciação da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF em que foi relator o Ministro Moreira Alves (DJU de 16/06/95). O egrégio Tribunal Regional Federal da Primeira Região, confirmando não ser a COFINS um tributo, mas, sim, uma contribuição social, afastou a exação da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da CF. Conforme atesta o Acórdão nº 94.01.22892-2-MG;

p) verifica-se, pois, que a impugnante se encontra equivocada quanto à intenção de tipificar as contribuições como se tributos fossem. Ressalte-se que a Suprema Corte foi cristalina ao dizer que o FINSOCIAL existiria como imposto até que a lei dispusesse sobre o artigo 195, I, da Constituição, ou seja, até que a lei criasse a contribuição. E foi exatamente o que ocorreu com a Lei Complementar nº 70/91;

q) daí que, estando analogicamente reconhecida a natureza de contribuição do PASEP, não faz sentido a discussão insculpida no artigo 28 da Lei nº 8.036/90 porque restrita aos tributos. Logo, falece razão à contribuinte, vez que a Contribuição para o PASEP apenas se insere na categoria de exação de natureza tributária;

r) nos termos do artigo 728, inciso II, do RIR/80, o percentual da multa de ofício aplicável aos meses de janeiro e fevereiro/91 realmente corresponde a 50%, conforme reclamado pela interessada, enquanto que, para os meses compreendidos no período de junho/91 a dezembro/95, o percentual da multa de ofício deve ser equivalente a 75%, aplicável sobre a totalidade ou diferença da contribuição, em decorrência da retroatividade benigna do artigo 44 da Lei nº 9.450/96;

s) a Instrução Normativa nº 32/97 autoriza a revisão dos créditos constituídos de contribuições e tributos administrados pela Secretária da Receita Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD como juros de mora, no período compreendido entre 04/02 a 29/07/91. Logo, merecem acolhida as alegações da impugnante a este respeito, com fundamento no artigo 1º, §§ 1º e 2º, da referida instrução normativa;

t) quanto à alegação de que o Fisco procedeu à conversão indevida de valores, dos meses de maio e junho/91, registre-se que, em atendimento aos artigos 985 e 988 do RIR/94, houve dedução de multa e juros dos valores pagos, porque - estando em atraso - aqueles pagamentos só poderiam ser efetuados com os respectivos encargos legais incidentes sobre a mora;

u) nenhum valor divergente foi encontrado, no tocante à reclamação de divergência dos valores demonstrados como base de cálculo da contribuição com os respectivos balancetes apresentados à Fiscalização. A impugnante limita-se a falar, sem anexar documento comprobatório algum;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

v) quanto à questão da compensação efetuada pela empresa nos meses de outubro/93 e junho/94 com o recolhimento a maior dos meses de janeiro/92 a maio/93 e setembro/94 a março/95, com o recolhimento a maior do mês de agosto/94, cabe salientar que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao débito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, revestida de poder discricionário em cada caso concreto. Ou seja, para ter direito à compensação, não basta o sujeito passivo da relação jurídico-fiscal entender que pagou ou recolheu o tributo ou a contribuição indevidamente, é necessário que o respectivo crédito tenha sido reconhecido pela Administração Fazendária ou por decisão judicial com trânsito em julgado, tendo em vista o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional. No caso dos autos, a administração tributária não reconhece o suposto crédito da contribuinte, tanto pela via de restituição quanto da compensação. Não há, pois, como compensar um valor que sequer foi reconhecido seu direito creditório. Rejeita-se, portanto, a tese que pretende compensar pagamentos supostamente realizados a maior;

w) com referência à conversão de valores em UFIR, os pagamentos aproveitados na imputação referem-se a valores expressos em 'Real', tanto que no período de agosto/94 a abril/95, o valor a recolher é zero, exceto nos meses de fevereiro e março/95. A UFIR não foi mais utilizada para efeito de moeda fiscal, como anteriormente a julho/94;

x) as alegações da autuada não conseguiram elidir a ação fiscal, no que se refere à ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PASEP;

y) da análise dos elementos constitutivos dos autos, conclui-se pela manutenção do lançamento, procedendo-se às reduções de multa e dos juros de mora com base na TRD, em virtude da autorização emanada dos atos mencionados.

Inconformada, a instituição financeira interpôs, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 731/764, reportando-se, basicamente, às mesmas alegações expendidas na peça impugnatória. Acrescentando, porém, o detalhamento dos itens excluídos da base de cálculo e sua justificativa.

Em cumprimento à Portaria nº 260/95, manifesta-se a Fazenda Nacional (fls. 782/786) pela manutenção da decisão monocrática, cuja matéria, exaustivamente analisada e debatida, fundamentou-se à luz da legislação de regência.

Na sessão de 3 de fevereiro de 1999, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência junto à repartição de origem, via DRJ jurisdicionante.

O voto da Diligência nº 202-02.021, está às fls. 800/803, que ora é reproduzido:

‘A questão a ser definida versa sobre a legalidade da exigência complementar do PIS, cujo recolhimento, à época, foi realizado com base nas Leis Complementares nº 08/70, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nº 2.445 e 2449, ambos de 1988.

O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1998, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos ex tunc, contendo caráter eminentemente declaratório. É o que

(assinatura)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA¹, a seguir transcrita:

'A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe - ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos - a possibilidade de invocação de qualquer direito.' (destaque do original)

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica no disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

'Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial. (destaque do original)*

§ 2º ...'

*Tal ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Assim, tem sido o posicionamento do Pretório Excelso, como por exemplo no RE nº 148.754-2/RJ, em que se entendeu procedente a cobrança da parcela do PIS proporcional ao Imposto de Renda (PIS/Dedução e PIS/Repique), prevista na Lei Complementar nº 07, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.*

Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, não tendo havido sua revogação, deve-se aplicar integralmente a lei anterior, sem falar em reprimendação, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PASEP, consagrado na Lei Complementar nº 08/70, encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos deste diploma.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou nesse sentido, embora decidindo matéria similar relativa à Contribuição para o PIS, nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181 165-7, em 04/04/96, verbis:

'1 - Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.'

Aliás, a própria Secretaria da Receita Federal, por força do disposto nos artigos 163, 165 e 170 do Código Tributário Nacional, no inciso II do § 1º do artigo 6º e no artigo 73

¹ IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

da Lei nº 9.430/96, no Decreto nº 2.138/97, no artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 21/97 e no artigo 12 da Portaria MF nº 038/97, reconhece o direito à compensação, no caso concreto, de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS/PASEP sob a égide dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07/70. (destaque do original)

Idêntico entendimento tem sido adotado pelo Conselho de Contribuintes, no julgamento de processos que versem sobre compensação de pagamentos considerados indevidos.

Se nestes casos, em que pagamentos de Contribuição para o PIS foram efetuados em valores superiores aos exigidos pelas LC nºs 07/70 e 08/70, é possível a compensação do indébito; na hipótese dos autos, em que, ao revés, existem diferenças de tributo não pagas, nada mais justo que a contribuinte seja impelida a complementar o pagamento feito anteriormente.

Ressalte-se, ainda, que tal interpretação não encerra mudança no critério jurídico do lançamento, como quer fazer crer a recorrente. Na sistemática de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, a contribuinte calcula o montante de tributo devido e antecipa o respectivo pagamento e, dentro do prazo legal, a autoridade administrativa pode examinar sua exatidão.

Na hipótese tratada nos autos, assim se procedeu.

A autoridade administrativa, no exercício da referida competência fiscalizadora, constatou a insuficiência do recolhimento efetuado pela contribuinte e exigiu a contribuição com base na Lei Complementar nº 08/70. Não houve qualquer alteração no critério jurídico adotado no lançamento, a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional, porquanto o lançamento por homologação só se considera efetivado pela homologação expressa da autoridade administrativa ou pelo decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador. O cálculo e o pagamento antecipado do tributo não caracterizam lançamento, eis que este é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). O procedimento de antecipação do pagamento tem caráter precário, valendo até a respectiva revisão para cujo efeito a Fazenda Pública tem o prazo previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

O lançamento de ofício, em debate neste processo, manteve sempre o mesmo critério jurídico, fundado na Lei Complementar nº 08/70.

Também não vislumbro, na hipótese dos autos, a possibilidade de se aplicar as disposições da Medida Provisória nº 1.175/95 (com suas reedições), no tocante à dispensa da parcela de crédito que exceda ao devido com base na lei complementar. Tal dispensa só beneficia os contribuintes que efetuaram o pagamento do tributo corretamente com base na legislação vigente à época da autuação (Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88) e consta da denúncia fiscal que a exigência refere-se apenas aos períodos em que houve insuficiência de recolhimento com relação a esses mesmos dispositivos legais.

Com estas considerações, entendo que a exigência complementar do tributo, fundada na Lei Complementar nº 08/70 é pertinente à hipótese tratada nos autos.

No que concerne às glosas efetuadas pela fiscalização, entretanto, não encontro nos autos suficientes elementos de instrução.

Na verdade, o Auto de Infração indica a base de cálculo adotada, mas não especifica a natureza das despesas apontadas como indevidamente excluídas dessa base. A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 09 / 02

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

Informação Fiscal, em seu item 2, 'a', refere-se à não inclusão de receitas e/ou exclusão de despesas da base de cálculo, no período de jan/91 a maio/94, e remete a discriminação destes itens para os balancetes apresentados pelo contribuinte. Tais balancetes não permitem identificar com clareza essas exclusões, eis que englobam outras contas não envolvidas diretamente com apuração da base tributável do PASEP, tais como as de Resultado de Correção Monetária e Rateio de Resultados Internos.

A decisão de primeiro grau também não especifica a que concernem as despesas em tela. Apenas na fase recursal a contribuinte refere-se aos itens excluídos da base de cálculo, apresentando seus argumentos jurídicos contrários à pretensão do Fisco. Entretanto, há aparente diferença nos itens indicados nesta peça e no relatório de perícia efetuado pela Divisão de Fiscalização da DRF em Brasília - DF (fls. 77/81). Ressalte-se, ainda, que tal perícia, feita em 17/05/95, é anterior ao início dos trabalhos de fiscalização e da edição da Resolução do Senado Federal nº 49, de 10/10/95, e, por conseguinte, tratou a questão à luz dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88.

Assim, os elementos trazidos ao processo pela fiscalização não permitem a identificação inequívoca de quais exclusões da base tributável do PASEP foram consideradas improcedentes e qual a motivação para tal glosa, de forma tal que há necessidade de mais informações para a formação do convencimento. (negrito acrescido)

Voto, portanto, pela conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para que a fiscalização discrimine a natureza das receitas não incluídas e das despesas excluídas da base de cálculo a que se refere no Auto, esclarecendo os fatos e justificando a glosa efetuada, indicando o critério adotado pela recorrente, bem como o critério que fundamenta a acusação. A seguir, deve ser cientificada a recorrente do teor dessa manifestação, abrindo-lhe prazo adequado para que se pronuncie a respeito, querendo. Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999'.

Retornam os autos com as seguintes informações advindas da Diligência:

'RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

I - PERÍCIA

Preliminarmente cabe informar que a Caixa Econômica Federal solicitou, em 11.08.93, realização de perícia por parte da Delegacia da Receita Federal de Brasília, para analisar crédito a seu favor, bem como pedido de restituição e/ou compensação com recebimentos futuros, relativos à contribuição ao PASEP, do período de março de 1991 a maio de 1993, conforme documento de fls. 74/76.

A Divisão de Fiscalização desta Delegacia procedeu a análise requerida com base nos decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, legislação vigente à época, apurando a base de cálculo da citada contribuição ao PASEP, demonstrada às fls. 82/89.

A base de cálculo do PASEP apurada pela Caixa Econômica Federal excluiu do total das receitas, os valores das contas identificadas por códigos contábeis, discriminadas nos demonstrativos de fls. 176/258.

A fiscalização constatou que a legislação em vigor à época não amparava algumas das exclusões efetuadas pela empresa, razão pela qual apurou nova base de cálculo glosando as mencionadas exclusões, conforme relatório e demonstrativos de fls. 77/90.

C



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

A perícia realizada pela fiscalização concluiu que houve insuficiência de recolhimentos para a citada contribuição e não crédito a favor da Caixa Econômica Federal.

II - AUTO DE INFRAÇÃO (06/12/96)

Em 06.12.96, a fiscalização lavrou o Auto de Infração relativo à contribuição ao PASEP, recompondo a base de cálculo de acordo com a Lei Complementar 08/70, tendo em vista a Resolução do Senado Federal 49/95, suspendendo a execução dos decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88.

Cabe esclarecer que a base de cálculo acima referida foi apurada no período de janeiro de 1991 a maio de 1994, a partir das receitas operacionais constantes dos balancetes e no período de junho de 1994 a dezembro de 1995, a partir da base de cálculo apurada pela empresa autuada, tendo em vista a edição da medida provisória nº 517 de 31.05.94, conforme demonstrativos de fls. 39/66. (negrito acrescido)

Quanto a divergência entre os valores apresentados pela fiscalização e os constantes dos balancetes, nos meses de dezembro de 1991, maio e junho de 1992 e julho e agosto de 1993, conforme demonstrativos elaborados pela Caixa Econômica Federal às fls. 774/778, temos a informar, após análise dos mesmos, que as bases de cálculo corretas para apuração do PASEP nos mencionados meses, a serem adotadas no Auto de Infração serão as abaixo discriminadas. Nos demais meses permanecem inalterados os valores constantes do Auto de Infração.

MÊS/ANO	VALORES
Dezembro/1991	Cr\$ 4.710.905.738.217,70
Maio/1992	Cr\$ 11.606.466.596.224,80
Junho/1992	Cr\$ 15.112.737.157.555,90
Julho/1993	Cr\$ 556.755.652.572.818,00
Agosto/1993	Cr\$ 791.179.351.828,84

Cabe registrar ainda que a diferença da base de cálculo em UFIR referente ao mês de julho de 1993 no valor de 4.802.809.368,35 UFIR, citada pela empresa recorrente no demonstrativo de fls. 777, está incorreta. O valor correto da referida diferença é de 4.802.809,36 UFIR.

III - RELAÇÃO ENTRE PERÍCIA E AUTO DE INFRAÇÃO

O relatório e demonstrativos da perícia de fls. 77/90, relativos a análise da base de cálculo do PASEP apurada pela Caixa Econômica Federal, foram anexados aos processo apenas para demonstrar que a empresa autuada não recolheu a citada contribuição de acordo com os decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, ou seja não cumpriu a legislação em vigor à época. (negrito acrescido)

IV - INDAGAÇÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES ESCLARECIMENTOS

- Tais balancetes não permitem identificar com clareza essas exclusões...?

As exclusões estão relacionadas nos demonstrativos da base de cálculo do PASEP, elaborados pela Caixa Econômica Federal às fls. 176/319, cujas contas estão identificadas por códigos contábeis nos balancetes.

b) - 'A decisão de primeiro grau também não especifica a que concernem as despesas em tela'

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília manteve a base de cálculo constante do auto de infração sem especificar as receitas e despesas excluídas pela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442

2º CC-MF Fl. _____

atuada, tendo em vista que a Lei Complementar 08/70 não admitia as exclusões determinadas pelos decretos-lei 2445/88 e 2.449/88, cuja execução foi suspensa pelo Senado Federal.

c) - 'Os elementos trazidos ao processo pela fiscalização não permitem a identificação inequívoca de quais exclusões da base tributável do PASEP foram consideradas improcedentes e qual a motivação de tal glosa.' (negrito do original)

Os demonstrativos da base de cálculo da Caixa Econômica Federal foram trazidos ao processo somente para esclarecer que a empresa atuada não recolheu a contribuição de acordo com os decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88.

O demonstrativo da base de cálculo do PASEP de fls. 39/66, foi elaborado pela fiscalização com base na Lei Complementar 08/70, que não contempla as exclusões constantes dos decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88. (negrito acrescido)

d) - 'O critério adotado pela recorrente, bem como o critério que fundamenta a acusação'.

Conforme já informado, a empresa atuada apurou a base de cálculo do PASEP de acordo com os decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, enquanto a fiscalização apurou a citada contribuição com base na Lei Complementar 08/70.

Anexo: Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF

A recorrente, inconformada com o relatório de Diligência efetuado pela autoridade fiscal, assim se manifestou:

'A CAIXA ECONOMICA FEDERAL (...) vem perante V. Sª (...) apresentar seu pronunciamento sobre o Relatório de Diligência Fiscal elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Brasília - SRF, do qual tomou conhecimento em 21.10.99.

A Recorrente identificou na análise dos fatos descritos no relatório, itens I, II e III, que a fiscalização, mais uma vez, afirma que a legislação em vigor à época não amparava algumas das exclusões efetuadas pela empresa, razão pela qual apurou nova base de cálculo glosando as despesas excluídas e as receitas não incluídas.

Ocorre porém que, em nenhum momento, a fiscalização justifica ou fundamenta o motivo da glosa efetuada na base de cálculo utilizada pela CAIXA para o recolhimento da contribuição, deixando assim de fornecer os suficientes elementos de instrução, solicitados por esse insigne Conselho, os quais também a recorrente ansiava por conhecê-los. (negrito acrescido)

Por isso, a afirmação de que houve não-inclusão de receitas na base e exclusões de despesas em desacordo com a legislação, sem apresentar as respectivas justificativas e fundamentações legais, denota que o trabalho de diligência fiscal, assim como o de composição da base foram extremamente perfunctórios.

A Recorrente apresenta abaixo seus comentários sobre o relato fiscal, decorrente da diligência efetuada, no que se refere as indagações do Conselho de Contribuintes item IV:

Determinação do Conselho:

'No que concerne às glosas efetuadas pela fiscalização, entretanto, não encontro nos autos suficientes elementos de instrução ... o auto de infração indica a base de cálculo adotada, mas não especifica a natureza das despesas apontadas como indevidamente excluídas dessa base. A informação fiscal ... refere-se à não inclusão



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siapc 94442

2º CC-MF
Fl.

de receitas e/ou exclusão de despesas ... e remete a discriminação destes itens para os balancetes apresentados pelo contribuinte. Tais balancetes não permitem identificar com clareza essas exclusões... (negrito do original).

Relatório de Diligência Fiscal:

'As exclusões estão relacionadas nos demonstrativos da base de cálculo do PASEP, elaborados pela Caixa Econômica Federal às fls. 176/319, cujas contas estão identificadas por códigos contábeis nos balancetes' (negrito do original)

Contrariando a determinação desse ilustre Conselho, a fiscalização não discriminou as despesas apontadas como indevidamente excluídas e receitas não incluídas na base de cálculo, tampouco especificou o seu entendimento sobre a natureza dessas contas.

Ao contrário do procedimento adotado pela fiscalização a Recorrente, desde a sua primeira defesa, especificou minudentemente a natureza de todas as contas excluídas da base de cálculo, e ainda, forneceu a fundamentação legal para a sua dedutibilidade.

Desta forma a Recorrente deduz que, se o fisco não especificou o seu entendimento sobre a natureza das contas questionadas, não há como manter a sua afirmação de que a não inclusão ou exclusão das respectivas receitas e despesas da base, foram efetuadas de forma indevida pela Recorrente.

Determinação do Conselho:

'A decisão de primeiro grau também não especifica a que concernem as despesas em tela. Apenas na fase recursal a contribuinte refere-se aos itens excluídos... Entretanto, há aparente diferença nos itens indicados nesta peça e no relatório de perícia... Ressalte-se, ainda, que a perícia, feita em 17/05/95, é anterior ao início dos trabalhos de fiscalização e da edição da Resolução do Senado Federal nº 49...' (negrito do original)

Relatório de Diligência Fiscal:

'A delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília manteve a base de cálculo constante do auto de infração sem especificar as receitas e despesas excluídas pela autuada, tendo vista que a Lei Complementar 08/70 não admitia as exclusões determinadas pelos decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, cuja execução foi suspensa pelo Senado Federal.' (negrito do original)

Na análise deste item, a Recorrente pode inferir que, a fiscalização ao tomar conhecimento do fato da publicação da Resolução do Senado Federal n.º 49, de 10/10/95, simplesmente desprezou os trabalhos de perícia que vinha realizando, para apuração do suposto recolhimento a menor, assim como ignorou a legislação vigente à época dos fatos geradores da contribuição e as justificativas e fundamentações fornecidas pela recorrente, passando a estabelecer nova base de cálculo, com base na Lei Complementar 08/70, na qual baseou-se única e exclusivamente para formular, de maneira abusiva, o auto de infração em comento.

A CAIXA observa, que mais uma vez, lamentavelmente, todos os fundamentos e justificativas por ela apresentados foram ignorados.

Mas, mesmo que fosse possível apurar a base de cálculo de acordo com a Lei complementar 08/70, fato este que a recorrente considera improcedente, ainda assim a base de cálculo formulada pelo fisco é desarrazoada, visto que não contempla todas as exclusões permitidas nos normativos e jurisprudências sobre a matéria.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

Se considerarmos, tão somente como exemplo o permissivo de exclusões na base de cálculo para apuração da contribuição ao PASEP expressada no Acórdão nº 201-67.501, de 24.10.91, será constatado o absurdo das bases apresentadas pelo fisco, que não considera qualquer dedução das variações monetárias passivas, matéria já consagrada por decisões judiciais.

Determinação do Conselho:

‘Assim, os elementos trazidos ao processo pela fiscalização não permitem a identificação inequívoca de quais exclusões da base tributável do PASEP foram consideradas improcedentes e qual a motivação para tal glosa de forma tal que há necessidade de mais informações para a formação do convencimento.’ (negrito do original)

Relatório de Diligência Fiscal:

‘Os demonstrativos da base de cálculo da Caixa Econômica Federal foram trazidos ao processo somente para esclarecer que a empresa autuada não recolheu a contribuição de acordo com os decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88. (negrito do original)

O demonstrativo da base de cálculo do PASEP de fls. 39/66, foi elaborado pela fiscalização com base na Lei Complementar 08/70, que não contempla as exclusões constantes dos decretos-leis 2.445/88 e 2.449/99.’ (negrito do original)

O Fisco mantém sua afirmação incongruente sobre o suposto recolhimento indevido da contribuição, pela recorrente, sem nada justificar ou fundamentar, como pode ser verificado em todas as fases do processo.

Com este posicionamento, o fisco demonstra não possuir argumentos suficientes para justificar o motivo para a glosa efetuada, por conseguinte, deixou de atender mais uma vez a determinação desse Egrégio Conselho, qual seja a de fornecer os elementos que permitissem a identificação inequívoca das exclusões, da base tributável do PASEP, que foram consideradas improcedentes.

A CAIXA irredutível com tal atitude, assevera que efetuou os recolhimentos do PIS/PASEP, no período autuado, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, qual seja, os decretos-leis n.º 2.445, de 29/06/88 e 2.449, de 21/07/88, conforme documentação apresentada à dita fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

Ressalta, ainda, a Recorrente que ratificou a base de cálculo apresentada, uma vez que demonstrou todas as exclusões efetuadas, assim como as respectivas justificativas e fundamentação legal para sua dedutibilidade, às fls. 744/754, com o intuito de dirimir qualquer dúvida que pudesse restar, a respeito da correta apuração da contribuição.

A recorrente constatou, mais uma vez, que infelizmente todos os argumentos por ela apresentados foram ignorados.

Com efeito, como disse a Recorrente em sua Impugnação ao Auto, é inadmissível que seja ela penalizada e de forma tão absurda por ter cumprido estritamente a lei aplicável à época, qual seja, os referidos decretos, que eram as normas jurídicas basilares para apuração das Contribuições ao PIS/PASEP, no período questionado.

A CAIXA, inconformada, revolta-se ao perceber que a fiscalização em nenhum momento, nem mesmo após a determinação desse Egrégio Conselho, preocupou-se em justificar o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

2º CC-MF
FI.

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Mária Albuquerque
Mat. Siapc 94442

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

motivo que a levou a afirmar que a contribuição ao PASEP foi recolhida em desacordo com a legislação vigente.

O reconhecimento de que o procedimento fiscal é improcedente, pode ser constatado, ainda, se analisarmos o que se segue:

Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição relativamente a:

VIII - à parcela de contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do decreto-lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, e do decreto-lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.' (Medida Provisória n.º 1.863-54, de 22/10/99, Art. 18, Inciso VIII.) (negrito do original)

O texto acima, demonstra a intenção clara do legislador em não prejudicar os contribuintes que fizeram o recolhimento de suas contribuições seguindo os critérios estabelecidos nos normativos em vigor à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, como é o caso da recorrente.

Ora, se a própria União reconhece, mediante edição da MP n.º 1.175/95, de 27/10/95, reeditada pela MP n.º 1863-54, de 22/10/99, que o contribuinte não deve ser prejudicado por ter cumprido estritamente o que determinava a legislação vigente, porque a Secretaria da Receita Federal haveria de penalizar a recorrente.

Com este procedimento inepto, a fiscalização denota intenção de prejudicar a recorrente, uma vez que não apresenta os fatos que fundamentam o suposto recolhimento da contribuição em desacordo com a legislação vigente à época, passando estritamente a estabelecer nova base de cálculo, com base na Lei Complementar 08/70.

Determinação do Conselho:

Voto, portanto, pela conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para que a fiscalização discrimine a natureza das receitas não incluídas e das despesas excluídas da base... esclarecendo os fatos e justificando a glosa efetuada, indicando o critério adotado pela recorrente, bem como o critério que fundamenta a acusação...' (negrito do original)

Relatório de Diligência Fiscal:

'Conforme já informado, a empresa autuada apurou a base de cálculo do PASEP de acordo com o decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, enquanto a fiscalização apurou a citada contribuição com base na Lei Complementar 08/70.' (negrito do original)

Neste item, o Fisco apenas cita os dispositivos legais utilizados na apuração da base de cálculo, sobre este fato, entende a recorrente, que não restava dívida alguma, para chegar a esta conclusão, bastava analisar os documentos constantes no processo. Entretanto, quanto aos esclarecimentos sobre os critérios adotados, bem como as especificações, justificativas e fundamentos, solicitados pelo Conselho, em nenhum momento, foram mencionados.

Resta concluir, portanto, que o Fisco limitou-se a afirmar que a base de cálculo por ele formulada, baseou-se exclusivamente na Lei Complementar 08/70, desprezando, em consequência, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, máxime os dispositivos legais autorizadores da dispensa da constituição de créditos da Fazenda



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª-CC-MF
Fl.

Nacional, tendo igualmente desconsiderado a própria jurisprudência e a doutrina já consolidadas sobre a matéria. Ademais, não cuidou, em nenhum momento, das peculiaridades e da abrangência das atividades exercidas pela Recorrente e, por fim, deixou de atender às determinações desse Egrégio Conselho.

Diante de todo o exposto, resta indubitoso que o recurso desta Empresa Pública Federal merece, data venia, o voto favorável de Vossas Excelências, para, lhe dando provimento para reformar a citada decisão e determine o cancelamento ou anulação do indigitado Auto de Infração."

Em virtude da manifestação de impedimento do então relator do processo, o mesmo foi redistribuído novamente aos membros desta Câmara para julgamento, pelo qual me-lo foi encaminhado."

No referido julgamento decidiu esta Câmara, como dito, por unanimidade, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto da Relatora, cujas conclusões são as seguir reproduzidas:

"(...)

Para que este Colegiado possa apreciar a matéria, necessário que a mesma venha esclarecida devidamente, através de identificações de contas, uso e descrição das mesmas, valores, períodos etc. Mesmo porque, a comprovação dos valores que poderão ou não ser considerados como deduções da base de cálculo do PASEP, a critério do Colegiado, foram objeto de discussão pela contribuinte, desde a exordial. Sequer, os fiscais autuantes, levantaram dúvidas sobre a existência das parcelas pleiteadas pela contribuinte, limitando-se tão somente a afirmar que o pleito da recorrente não poderia ser atendido por ausência de permissivo legal que a autorizasse.

Por outro lado, o Auto de Infração lavrado com fundamento na Lei Complementar nº 8/70, indica a base de cálculo, sem considerar as exclusões permitidas pelos Decretos-leis, vez que no entender do agente autuante, uma vez efetuado o lançamento pela mencionada lei complementar, nenhuma exclusão seria devida, mas, estranhamente, contata-se que, sem nenhuma justificativa e a contra senso, há sim exclusões que foram admitidas pelos DLs 2445 e 2445/88, tais como; 'receitas de dividendos; reversão de op. de cred.; juros-emp.set.priv; juros-emp.set.pub.'

CONSIDERANDO que a conversão do presente processo em Diligência, tem a finalidade tão somente a de 'esclarecer' a este Colegiado, questões relacionadas com o julgamento do processo administrativo;

CONSIDERANDO as características do processo administrativo, e que, pelo princípio da verdade material, pode e deve o julgador buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado;

CONSIDERANDO a inexistência do detalhamento analítico das exclusões/inclusões efetuadas pela contribuinte, enquanto vigentes os famigerados Decretos-leis nºs 2445/88 e 2449/88, consideradas imprescindíveis ao deslinde da questão;

CONSIDERANDO, não ser demasiado lembrar ser imprescindível a motivação dos atos administrativos, de forma a justificar o ato administrativo;

CONSIDERANDO ainda, não ter sido satisfatório o cumprimento da Diligência anterior, **VOTO** portanto, no sentido de converter novamente o julgamento do recurso em Diligência à repartição de origem, a fim de que a mesma:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

I - discrimine, através de planilhas mensais e totalizadas anualmente (contendo além da identificação de contas, o uso e descrição das mesmas, bem como os valores correspondentes, inclusive), à aduzida "não inclusão de receitas e/ou exclusão de despesas da base de cálculo do PASEP, consideradas improcedentes pela fiscalização, quando da análise e apuração dos fatos, à luz dos famigerados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88;

II - discrimine, através de planilhas mensais e totalizadas anualmente (contendo além da identificação de contas, o uso e descrição das mesmas, bem como os valores correspondentes, inclusive), quais foram as inclusões e/ou exclusões da base tributável do PASEP consideradas improcedentes pela fiscalização, quando da análise e apuração dos fatos, à luz da Lei Complementar nº 8/70;

III - informe, segundo o que dispôs os artigos 14, 15 e 16 do Decreto nº 71.618, de 26 de dezembro de 1972 (Regulamenta a aplicação da Lei Complementar nº 8/70), 2 se a contribuição exigida no presente auto de infração, foi calculada, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º mês imediatamente anterior;

Posteriormente, oferecer à ora interessada, no prazo de 30 dias, o direito de emitir novamente pronunciamento acerca do resultado da presente diligência.

Em seguida providenciar o retorno dos autos a esta Câmara."

Mais uma vez, cumprindo o disposto na Diligência nº 202-02.139, proferida na sessão de 07/11/2000, a Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Brasília - DF anexou Relatório de Diligência Fiscal às fls. 856 a 858, que a seguir é transcrito:

"Considerando o teor do relatório de fls. 824/850, do Segundo Conselho de Contribuintes, temos a esclarecer o seguinte:

1. A descrição dos fatos constantes do auto de infração de fls. 03/38 cita a expressão 'não inclusão de receitas e/ou exclusão de despesas da base de cálculo em desacordo com a legislação aplicável'. Não inclusão de receitas significa que na base de cálculo do PASEP apurada pelo contribuinte não foram incluídas as rendas de aluguéis (código 7.39.200.001 dos balancetes de fls. 320/667), comentadas e ratificadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento às fls. 707. Exclusão de despesas significa que o contribuinte excluiu despesas constantes das planilhas por ele apresentadas às fls. 176/258, quando solicitou pedido de restituição e/ou compensação (documento de fls. 74/76), ainda na vigência dos DL 2445/88 e 2449/88. Essas despesas foram analisadas pela fiscalização na época da perícia (17/05/1995), quando ainda estavam em vigor os mencionados decretos-lei e a razão da glosa da exclusão das referidas despesas pode ser verificada no documento de fls. 77/90, quando foram identificadas, descritas e analisadas todas as contas glosadas pela fiscalização, à luz da legislação que o contribuinte alegava amparar as referidas exclusões. Portanto, com a análise descrita na perícia acima citada, concluiu-se que a empresa deixou de recolher corretamente a contribuição em tela, com base nos decretos-lei citados. Aliás, bastava a demonstração da glosa da exclusão de apenas uma conta, para caracterizar o não recolhimento correto da

²Art. 14 - A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior. Art. 15. As contribuições devidas ao PASEP serão recolhidas até o último dia do mês em que forem devidas. Art. 16. Os recolhimentos efetivados após o término do prazo previsto no artigo 15, ficarão sujeitos a juros de 3% (três por cento) ao ano e correção monetária, calculada esta segundo a variação mensal do valor das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª-CC-MF
Fl.

contribuição para o PASEP e conseqüentemente a aplicação da legislação anterior aos referidos decretos-lei, ou seja, a Lei Complementar nº 08/70.

2. a partir da convicção de que o contribuinte deixou de recolher a contribuição pelo valor correto e mais tarde com a declaração de inconstitucionalidade dos DL 2445/88 e 2449/88, através da Resolução nº 49 de 10/10/1995 do Senado Federal, a fiscalização apurou nova base de cálculo da contribuição para o PASEP, conforme auto de infração de fls. 03/38, datado de 06/12/1996, de acordo com a Lei Complementar nº 08/70, legislação que voltou a vigorar após a citada Resolução.

3. Essa nova base de cálculo, no período de janeiro de 1991 a maio de 1994 (demonstrativos de fls. 39/59) foi apurada pela fiscalização, a partir do total das receitas operacionais, como determinava a mencionada Lei Complementar, enquanto a empresa apurou sua base a partir do total das receitas excluindo parte das receitas e despesas, bem como o total das receitas não operacionais. É evidente que para esse período (janeiro/91 a maio/94) não há como analisar exclusões de despesas por falta de amparo legal, vez que os decretos-lei já não mais vigoravam na data da lavratura do auto de infração. No período de junho de 1994 a dezembro de 1995, com a edição da Medida Provisória nº 517, de 31/05/1994, a fiscalização apurou a base de cálculo (demonstrativos de fls. 60/66) a partir dos valores adotados pela empresa adicionando as receitas de aluguéis e as receitas referentes às taxas de administração e tarifas de prestação de serviços referentes ao FGTS. As receitas de aluguéis, por não terem sido incluídas e as receitas relativas ao FGTS citadas acima, por terem sido excluídas indevidamente da base de cálculo do PASEP pelo contribuinte. Cabe lembrar que as contas relativas do FGTS já foram analisadas na pericia de fls. 77/90 e ratificadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento às fls. 707/712.

4. As deduções constantes dos demonstrativos elaborados pela fiscalização às fls. 39/59, referem-se a valores de recuperação de despesas, reversões, ajustes de equivalência patrimonial pelo patrimônio líquido e dividendos, valores esses que nunca integraram a base de cálculo do PASEP, nem na vigência da Lei Complementar nº 08/70, nem dos DL 2445/88 e 2449/88. Quanto às receitas de atualização monetária e juros produzidos em operações de empréstimos e financiamentos com pessoas jurídicas, com prazo não inferior a 30 dias, foram admitidas pela fiscalização suas exclusões, a partir de janeiro de 1992, conforme enquadramento legal constante de fls. 08 do auto de infração, não sendo, portanto, exclusões sem nenhuma justificativa e a contra senso como foi citado às fls. 848.

5. Quanto ao item I do relatório de fls. 849, informo que as contas constantes das planilhas de fls. 176/319 glosadas pela fiscalização na vigência dos DL 2445/88 e 2449/88 foram identificadas, descritas e analisadas no documento de pericia às fls. 77/90, onde se verificou que a legislação mencionada pelo contribuinte não amparava as exclusões das citadas contas.

6. Quanto ao item II do relatório de fls. 849, vale ressaltar que, no entender da fiscalização, não cabe mais exame de identificação, uso e descrição das despesas excluídas, constantes das planilhas de fls. 176/319 elaborada pelo contribuinte, tendo em vista que na elaboração do auto de infração, a fiscalização em nenhum momento utilizou exclusões de despesas para compor a base de cálculo do PASEP, posto que na vigência da Lei Complementar nº 08/70 não existia amparo legal para se excluir despesas. A fiscalização apurou a base de cálculo da contribuição em tela a partir do total das receitas operacionais, conforme determinava a Lei Complementar nº 08/70, deduzidas,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. SIAPE 94442

2ª CC-MF
Fl.

logicamente, de valores que não correspondem a receitas tais como recuperação de despesas, reversões, dividendos e ajustes de equivalência patrimonial. As contas denominadas Resultados de Correção Monetária e Rateio de Resultados Internos citados no primeiro relatório do Segundo Conselho de Contribuintes sequer foram utilizadas pela fiscalização na composição da base de cálculo do PASEP, pois tais receitas estão enquadradas como receitas não operacionais, conforme se verifica nos balancetes de fl. 320/667.

7. Quanto ao item III do relatório de fls. 849, esclareço que foi utilizada no auto de infração a legislação referente a vencimentos, juros e atualização monetária, vigente no período da autuação, conforme fls. 38 do auto de infração.

De acordo com a orientação do Segundo Conselho de Contribuintes, fica aberto o prazo de 30 (trinta dias, a contar da ciência do presente relatório de Diligência Fiscal, para a recorrente, querendo, se pronunciar."

As fls. 864 a 874 consta a manifestação da empresa, que a seguir é reproduzido no que diz respeito à contestação do Relatório acima:

"Em análise às folhas mencionadas [77/90], a recorrente constata que o documento refere-se à perícia feita em 17.05.95, portanto anterior ao início dos trabalhos de fiscalização e da edição da Resolução do Senado Federal nº 49 de 10.10.95.

Este procedimento fiscal comprova que, para elaboração do auto, o Fisco não analisou a natureza das contas excluídas/deduzidas pela recorrente, do que podemos inferir que a fiscalização, ao tomar conhecimento da Resolução do Senado Federal e aproveitando-se de levantamento pretérito, simplesmente elaborou nova base de cálculo com base na Lei Complementar 08/70.

Por este motivo foram desprezados os pareceres da Coordenação do Sistema Tributário, as jurisprudências existentes, as decisões dos órgãos regionais e toda a fundamentação legal apresentadas pela recorrente, às folhas 746/751, para as exclusões/deduções efetuadas nas bases de cálculo da contribuição em tela.

Da mesma forma, não foram consideradas na análise fiscal as operações, realizadas exclusivamente pela recorrente, oriundas de atividades específicas e delegadas pelo Governo Federal que tornam a CAIXA uma empresa impar no mercado financeiro.

A CAIXA assevera que efetuou o recolhimento do PIS/PASEP de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, observando que não poderia deixar de cumprir, nem mesmo sob a alegação de desconhecimento, os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, que tiveram vigência por prazo indeterminado até a suspensão pela Resolução nº 49 do Senado Federal.

É de toda relevância perquirir-se dos efeitos da Resolução 49/95, do Senado Federal que suspendeu a eficácia dos DLs 2.445 e 2.449/89(sic). É que a Constituição Federal assegura, expressamente, a proteção ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido em seu art. 5º, XXXVI c/com 60, § 4º, IV, o que nega efeito retroativo às Resoluções do Senado Federal, restando preservados os atos praticados em observância aos referidos DLs. Além disso, resolução do Senado tem natureza de lei (art. 59, VII, da Carta) pelo que tanto como a lei submete-se ao princípio da irretroatividade bem como o da anterioridade previsto nos arts. 150, III e 195, § 6º do mesmo Codex (sic).

[citação de doutrina]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siapc 94442

2ª CC-MF
Fl.

à luz do sistema jurídico brasileiro não é permitido efeito repristinatório, portanto, considerado que os famigerados decretos não poder ser expurgados do mundo jurídico, não poderia a fiscalização elaborar nova base de cálculo com fundamentos na Lei Complementar 08/70, nem mesmo após a comprovação de insuficiência de recolhimento pela recorrente. (negritei)

Após análise dos dispositivos legais que permeiam a polêmica questão sobre a forma adequada da cobrança da contribuição ao PIS/PASEP no período em comento, a recorrente entende que, caso fosse permitida pela legislação brasileira a repristinação, ou ainda, não sendo aplicado este conceito para os decretos declarados inconstitucionais, a nova base e cálculo da CAIXA deveria ser elaborada com base na Lei Complementar nº 7, de 07.09.70.

Esse entendimento é perfeitamente aplicável considerando-se a intenção do legislador exarada no dispositivo abaixo mencionado:

Lei Complementar 07/70, art. 3º, § 2º 'As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação, de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior' (destaques acrescentados)

Nesta mesma linha de pensamento o legislador discorre no artigo terceiro da Lei Complementar nº 17, de 12.12.73:

'O Conselho Monetário Nacional poderá autorizar, para efeito dos recolhimentos devidos, o ajustamento das alíquotas indicadas nos arts. 2º e 3º da Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, para o fim de equiparar as contribuições das empresas públicas e sociedades de economia mista às das empresas privadas'. (destaque do original)

Verifica-se, assim, cristalinamente, a intenção do legislador em equiparar as contribuições das empresas com fulcro nos dispositivos constitucionais que assim estabelecem:

Constituição Federal de 1967

Art. 163 § 3º 'A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas'.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Art. 150 'Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I ...

II Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos'.

Art. 173 § 1º 'A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I ...

e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2ª CC-MF
Fl.

II a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários'. (grifo nosso).

Nada obstante a constitucionalidade da exação desbordar dos limites de conhecimento desse foro, convém salientar que não houve recepção da Lei Complementar 8/70 pela nova ordem constitucional, precipuamente em razão de dois aspectos: base imponível e a expressa vinculação das empresas públicas ao regime jurídico 'próprio das empresas privadas ... inclusive quanto às obrigações ... tributárias'".

No primeiro caso, a restrição da base imponível (pelo menos de acordo com a redação original da Constituição Federal de 1988) consistia no faturamento, conceito contábil que difere da receita tal como previsto na LC em apreço e seu respectivo Decreto regulamentar.

Ademais, o conteúdo do artigo 173, também em sua redação original, que implica em sujeição da CAIXA aos mesmos ônus tributários concernentes às empresas privadas, que no caso, importa contribuição do PIS.

Neste mesmo entendimento, em obediência aos preceitos de igualdade e com o objetivo de equiparar os benefícios concedidos aos empregados das empresas privadas aos dos servidores públicos, a Lei Complementar nº 26, de 11.09.75, determinou a unificação dos fundos constituídos com os recursos do PASEP e do PIS, dando origem ao Fundo de Participação PIS-PASEP.

Conclui-se, então, que não caberá a alegação de que os empregados das empresas participantes do fundo PASEP seriam prejudicados caso não fosse acatada a cobrança descabida imposta pelo auto de infração.

DAS CONTAS UTILIZADAS, PELA RECORRENTE, NA ELABORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

No que se refere as contas utilizada pela recorrente nas bases de cálculo da contribuição, apresentamos a seguir uma síntese das justificativas acrescentando ementas trazidas com o objetivo de confirmar o recolhimento correto com base nos famigerados decretos (sic) e comprovar a impropriedade do ato fiscal.

- RENDAS DE ALUGUÉIS

As rendas decorrentes de aluguéis de bens imóveis de propriedade da instituição financeira devem ser classificadas no subgrupo 7.3 RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro - COSIF. A CAIXA entende que essa classificação está perfeitamente adequada, uma vez que essas receitas não têm vínculo com o objeto social das instituições financeiras.

Sendo a base de cálculo da contribuição ao PASEP constituída a partir da receita operacional da empresa, não há que se falar em tributar as rendas de aluguéis.

Ementa trazida para confirmar o entendimento acima: [reproduz a ementa do Acórdão 202-04.695 desta Câmara, relativa ao PIS]

2 - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DO FGTS E COMISSÃO POR MANUTENÇÃO DE CONTAS DO FGTS

A exigência da tributação pelo PASEP sobre essa receita é um caso típico de descumprimento com a legislação pertinente, se observarmos o que preceitua a Lei nº 8.036, de 11.05.90, artigo 28:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siage 94442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

'São isentos de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação desta Lei quando praticados pela Caixa Econômica Federal, pelos seus trabalhadores e seus dependentes ou sucessores, pelos empregados e pelos estabelecimentos bancários' (destaques acrescentados).

Tratando-se a contribuição ao PASEP de um tributo federal, sua incidência sobre as receitas oriundas da administração dos recursos do FGTS não encontram amparo legal.

A recorrente discorre sobre a caracterização da contribuição ao PASEP como tributo às folhas 757/761.

3 - RENDAS DE APLICAÇÃO EM DEPÓSITOS INTERFINANCEIROS e RESULTADOS COM TÍTULOS DE RENDA FIXA.

Exclusões com base no disposto na alínea 'd', parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-lei 2.449/88.

4 - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA INCIDENTE SOBRE OS RECURSOS CAPTADOS.

Essas despesas foram excluídas com base no conceito de variação monetária passiva, extraído do Imposto de Renda, também utilizado pelo Superintendente Regional da Receita Federal na decisão SRRF 1º DT, nº 122/90, em consulta formulada pela recorrente quanto à dedução das despesas de correção monetária sobre os depósitos do PIS, e considerando, ainda, o disposto na alínea "d", parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-lei 2.449/88, essas na base de cálculo da contribuição.

Ementas trazidas para confirmar este entendimento [não reproduzidas, porém lidas em plenário].

Exclusões com base na alínea 'd', parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-lei 2.449/88 e ementas trazidas para apontar o entendimento fiscal equivocado [não reproduzidas, porém lidas em plenário]

6 - RENDAS DE DIVIDENDOS E DE ACRÉSCIMOS NA PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS

Exclusão efetuada em função do disposto na alínea 'a', parágrafo 2º do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.449/88.

7 - RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

A exclusão fundamenta-se na alínea 'a', parágrafo 2º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.449/88.

8 - REVERSÕES DE PROVISÕES

A exclusão também está amparada na alínea 'a', parágrafo 2º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.449/88.

9 - VALORES CONTABILIZADOS A TÍTULO DE AJUSTES DO PROGRAMA DE ESTABILIZAÇÃO ECONÔMICA

A dedução encontra amparo na Instrução Normativa nº 34, da SRF, de 19 de março de 1990.

10. INSUFICIÊNCIA EM RESERVAS DE CRUZADOS NOVOS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

Encargos pagos ao BACEN decorrentes de empréstimo contraído para substituir os recursos expressivamente sacados pelos poupadores com o advento das medidas de estabilização econômica editadas em março de 1990, através do Plano Collor.

Portanto, a dedução foi efetuada com fundamento na alínea 'a', parágrafo 2º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.449/88 e Parecer CST, SIPR 1.59, de 28.10.91.

Item 2

Neste item a recorrente constata e ressalva a atitude abusiva e descabida do Fisco no momento em que estabelece nova base de cálculo baseada em critérios próprios e sem observância dos dispositivos legais e jurisprudenciais, já mencionados pela recorrente, evidenciando que tal atitude é um ato de confisco e abuso de poder.

Item 3

O Fisco afirma que apurou nova base de cálculo, para o período de janeiro de 1991 a maio de 1994, com base nas receitas operacionais (demonstrativos de fls. 39/59).

Nos demonstrativos mencionados, pode-se constatar que esta afirmação não procede, considerando que as receitas não operacionais, no caso rendas de aluguéis, foram adicionadas para o cálculo da contribuição supostamente devida.

Denota-se nas análises fiscais a limitação nos exames dos normativos legais que estão sempre vinculados diretamente e não somente aos normativos específicos da contribuição.

Esse procedimento é inaceitável a medida que deixam de ser acatadas as jurisprudências decorrentes de trabalhos criteriosos elaborados nos julgamentos de questões polêmicas, assim como não se pode admitir a falta de avaliação de outros normativos legais que se contrapõem ou complementam as disposições específicas do tributo em questão.

Item 4

Neste item a fiscalização tenta justificar com a expressão 'esses valores nunca integraram a base de cálculo do PASEP', as exclusões constantes na base de cálculo por ela elaborada, quais sejam os valores de recuperação de despesas, reversões, ajustes de equivalência patrimonial e dividendos.

Inconformada com a justificativa a recorrente questiona com base em que fundamento legal essas receitas não compõe a referida base de cálculo, considerando que em análise a Lei Complementar 08/70 a recorrente não identificou tal permissão.

A recorrente observa, mais uma vez, que não foram analisadas a natureza de todas as contas excluídas/deduzidas de sua base de cálculo, por este motivo e lamentavelmente as contas foram, indevidamente, consideradas como tributáveis.

Ainda neste item, a recorrente constata que a fiscalização não considerou as jurisprudências existentes quando afirma que só foram admitidas as exclusões de atualização monetária e juros produzidos em operações de empréstimos e financiamentos a partir de janeiro de 1992.

Item 5

A fiscalização menciona o documento de perícia constante às fls. 77/90, afirmando que neste documento as contas glosadas foram identificadas, descritas e analisadas.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2ª CC-MF

FL

Nesse documento o Fisco limita-se a relacionar as contas glosadas, e a mencionar o entendimento fiscal sobre o que supõe estar registrado nas mesmas.

Como já citado, tal documento refere-se à perícia feita em 17.05.95, anterior ao início dos trabalhos do auto de infração, e não apresenta uma análise descritiva sobre a natureza de cada conta glosada, o que denota o caráter perfunctório dos trabalhos fiscais.

Item 6

Fica evidente a impossibilidade do Fisco em atender a determinação do conselho para fornecer o uso e descrição das contas glosadas, considerando que estas informações não constam no processo e nem foram levantadas. Pelo que se percebe, o Fisco simplesmente desprezou a base de cálculo elaborada pela recorrente e montou nova base de cálculo com suas próprias interpretações dos dispositivos legais.

A fiscalização afirma, ainda, que apurou a base de cálculo a partir do total das receitas operacionais, deduzidas, logicamente, de valores que não correspondem a receitas.

Neste aspecto a recorrente questiona qual a lógica utilizada pela fiscalização para entender que essas, e somente essas contas, não correspondem a receitas e portanto não devem ser tributadas pelo PASEP.

A recorrente entende que a fiscalização demonstra um posicionamento inacessível e conclusivo quanto descreve '... no entender da fiscalização, não cabe mais exame de identificação, uso e descrição das despesas excluídas...'

A conclusão fiscal de que não cabe mais análise a partir do uso e descrição de cada conta glosada vem denotar a fragilidade do auto de infração, pois este levantamento nunca foi demonstrado, portanto, não existe qualquer prova material que pudesse confirmar a glosa.

Logo, em função das justificativas insubsistentes a recorrente conclui que o auto de infração está desqualificado, considerando que 'alegar e não provar, em Direito, é o mesmo que não alegar'.

Item 7

A recorrente reafirma a impropriedade do ato fiscal e a utilização das legislações de acordo somente com a própria conveniência ao constatar que, no entendimento fiscal, com a declaração de inconstitucionalidade dos mencionados decretos (sic) e considerando o suposto recolhimento indevido, a recorrente deveria ser apenada com a apuração de nova base de cálculo da contribuição seguindo os critérios estabelecidos pela Lei Complementar 08/70.

Porém, a contra senso, a fiscalização não utilizou os normativos que regulamentam a Lei Complementar 08/70, ou seja, o Decreto nº 71.618/72, visto que a contribuição exigida no presente auto de infração não foi calculada com base nas transferências apuradas no 6º mês imediatamente anterior.

Demais comentários.

A recorrente ressalta que o valor do auto representa mais de duas vezes o Patrimônio Líquido da CAIXA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª-CC-MF
Fl.

Deve-se relevar que o valor atuado colide com a realidade financeira de qualquer contribuinte brasileiro, além de constituir um desfalque ao patrimônio da própria União, o reconhecimento desse valor descabido.

Esta linha de pensamento foi corroborada pelo legislador quando normatizou as penalidades a serem impostas aos contribuintes [reproduz o texto da norma do art. 11 do Decreto-lei nº 2.052/93 não reproduzido mas lido em plenário].

Menciona-se o texto acima apenas para ressaltar a importância da avaliação da manutenção das atividades empresariais, já que o artigo 11 do Decreto-lei nº 2052/93, foi revogado pela Medida Provisória 2.095-75, de 17/05/01.

Diante do exposto, merece o recurso da recorrente, constituído de argumentos sólidos e irrefragáveis, ser admitido e acolhido para reformando a decisão determinar o cancelamento ou a anulação do abusivo auto de infração interposto pela fiscalização."

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. <u>14 / 08 / 07</u>
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siapc 94442

2º CC-MF FL. _____

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

A análise de cumprimento dos requisitos necessários à admissão do recurso já foi realizada.

Antes de adentrar ao mérito da lide, importa abordar circunstâncias periféricas para de pronto equacioná-las, deixando livre o discurso para sua apreciação do mérito.

Primeiramente constato que a recorrente, ao replicar o relatório da última diligência realizada, trouxe novos argumentos em sua defesa, tais como inadmissão pela legislação brasileira do instituto da repristinação, elaboração da nova base de cálculo pela Fiscalização deveria se dar com base na Lei Complementar nº 7/70 e conteúdo do art. 173 da Constituição da República, que sujeita a CAIXA aos mesmos ônus tributários concernentes às empresas privadas, importando em contribuição ao PIS.

Embora extemporâneas tais alegações, que, a rigor, importaria em desconsiderá-las, de vez que a manifestação da recorrente nesta etapa processual está limitada aos termos do último Relatório de Diligência, serão aqui enfrentadas em homenagem ao princípio da verdade material.

Quanto ao instituto da repristinação, equivoca-se a recorrente. A uma, porque o ordenamento jurídico brasileiro admite sim a repristinação de normas anteriormente revogadas, desde que seja feito expressamente pela lei que revoga a sua revogadora. Essa a inteligência do § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil - Lei nº 4.657/42, ao admitir a ocorrência de disposição em contrário. Também equivoca-se a autoridade julgadora de primeira instância que em seus fundamentos afirma a ocorrência da repristinação da Lei Complementar nº 8/70. A duas, porque *in casu* não se trata de repristinação de norma jurídica. Trata-se de declaração de inconstitucionalidade decretada pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso, cuja extensão *erga omnes* foi efetivada pela Resolução do Senado Federal iteradamente citada.

Fatos jurídicos diversos têm efeitos jurídicos diversos. A revogação tem origem em norma regularmente editada pela autoridade competente que expressamente retira do mundo jurídico outra norma que lhe é anterior ou de forma implícita, por dispor de forma diversa da disposição contida na norma que a antecede. Seu efeito é *ex nunc*, seja na simples revogação, seja na revogação com expressa repristinação de norma anterior.

Já na declaração de inconstitucionalidade, não restam dúvidas de que uma norma declarada inconstitucional, seja pelo controle direto, seja no controle difuso, esta a partir da expedição da Resolução pelo Senado Federal, terá efeito *erga omnes*, ou seja, um efeito no espaço - terá eficácia contra todos que resistirem àquele direito - e efeito *ex tunc*, ou seja, um efeito no tempo - será invalidada desde sua promulgação. Restará como inválida no ordenamento jurídico.

Entretanto, o que fazer com os fatos da realidade, por ela juridicizados, portanto, tornados fatos jurídicos, ocorridos sob a sua égide? Poderão todos eles ser desfeitos?

O direito possui um complexo de princípios, normas e institutos que devem presidir os fatos da vida que sejam juridicizados.

C



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2ª CC-MF
FL

Assim, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, por qualquer dos critérios, que venha a possuir força *erga omnes*, também deve sofrer a assistência de todos os demais institutos que, como vetores, atuam sobre o direito e cuja atuação conjunta forçosamente estabelecerá uma resultante.

Nos ordenamentos jurídicos que adotam a forma constitucional rígida a não caducidade das ações de inconstitucionalidade é pressuposto da sobrevivência de toda ordem jurídica estabelecida a partir da Norma Maior que a válida.

O constitucionalismo arrima-se, fundamentalmente, na ordem jurídica exurgente do Poder Constitucional Originário e, regra geral, aperfeiçoa-se no fluir do tempo, pelas modificações e transformações introduzidas pelo Poder Constituinte Derivado.

Destarte, o dever-ser cristalizado na Constituição em determinado espaço e tempo cumpre sua função somente quando regidamente observado pelo legislador ordinário.

A revisão posterior de norma produzida sem o rigor constitucional imprescindível será produzida em momento diverso daquele em que ela foi gerada. Portanto, também deverá gerar efeitos diversos daqueles que produziu à época de sua entrada no mundo jurídico, sob pena de se convalidar a afirmativa de Jellinek³: será o caos jurídico.

Melhor lição acerca das conseqüências advindas da violação do passado nos transmite Vicente Rao⁴, ao discorrer sobre o direito e a vida dos direitos:

"A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, 'o homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro quanto a vida passada.' Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade, querer mudar através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando para o tempo que se foi, fazer reviver nossas dores, sem nos restituir nossas esperanças".

Importa aqui destacar que a Constituição da República prestigiou as duas formas de acionar a declaração de inconstitucionalidade: pelo controle direto e pelo controle difuso. A primeira reservada a competências específicas tanto para propor quanto para julgar e o último, diversamente, é juridicamente disponibilizado à propositura por qualquer indivíduo, bem como a apreciação e declaração de forma incidental por qualquer Juiz de Direito, por isso mesmo resta injustificada a inação de qualquer um que se sinta ferido ou ameaçado em seus direitos por norma que considere inconstitucional.

Para atingir o desiderato da segurança jurídica em matéria de constitucionalidade das leis foi promulgada a Lei nº 9.868, de 10/11/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

³ Apud MENDES, Gilmar. Voto proferido reproduzido.

⁴ RAO, Vicente. O Direito e a Vida dos Direitos. São Paulo. Ed. Resenha Universitária. 1977. Vol I, Tomo III, p. 355.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2ª CC-MF
Fl.

Dentre as regras constantes desta norma, a do art. 26 atribui definitividade ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, tanto em relação à constitucionalidade quanto em relação à inconstitucionalidade de determinada norma posta em xeque. No art. 26 estabelece a irrecorribilidade da decisão, exceto quanto a embargos de declaração, e o afastamento da aplicabilidade de ação rescisória sobre tal julgado.

Já o art. 27 é o introdutor de inovação jurídica no direito brasileiro. Pela primeira vez uma norma expressamente sobrepuja o interesse social e o princípio da segurança jurídica ao princípio da legalidade, autorizando ao Supremo Tribunal Federal modular, restringindo os efeitos ou estabelecendo o *dies a quo* da eficácia da declaração produzida.

A declaração de inconstitucionalidade dos famigerados decretos-leis não contém qualquer modulação de efeitos. Entretanto, o complexo de normas que regem as relações jurídicas entre os atores sociais abrange uma gama de institutos do direito, dentre os quais os da prescrição e da decadência.

Os dois institutos têm em comum a carga deletéria do tempo aliada à inatividade do titular do direito subjetivo. Também os dois, cada um a seu modo, descaracterizam a natureza anímica contida na estrutura interna da relação jurídica, de vez que retiram o vigor nela subjacente, impedindo o seu término pela via da observância do dever jurídico, que se torna não mais exigível.

Um dos pontos basilares da atuação do Estado é a instituição de tributos que dêem sustentação financeira para que cumpra sua missão de harmonizar e equalizar as forças sociais tendentes a alcançar o bem estar geral. Ora, no momento em que um tributo é criado ou majorado as forças que atuam naquele meio social e que sofrerão a imposição da norma têm uma determinada conformação, uma determinada composição. A criação da norma tributária está sempre espedada no interesse social, ou melhor, na necessidade da sociedade de recursos que viabilizem o Estado. A retirada de tal norma do ordenamento jurídico em um tempo posterior se dará em uma sociedade estruturada diversamente daquela sobre a qual foi editada. Por outro lado, a arrecadação tributária tem o objetivo de viabilizar a execução do orçamento proposto pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo para cada exercício. No contexto do direito tributário, como direito público que é, a decadência e a prescrição têm a função de estabelecer um horizonte limitador no tempo, dos efeitos positivos ou negativos de eventuais imperfeições legislativas.

A imediata e instantânea supressão da norma do mundo jurídico (efeito *ex tunc*) é o efeito conseqüente da declaração de inconstitucionalidade. Daí decorre que algumas ilações, dentre outras, são possíveis de serem feitas: 1) se cumpridos os termos legais ou contratuais ao tempo da vigência da lei declarada constitucional, tem-se por definitivos seus efeitos, em razão de se tratar de um ato jurídico perfeito ou direito adquirido; 2) mesmo que cumpridos os termos legais ou contratuais ao tempo da vigência da lei declarada inconstitucional, não prevalecem os efeitos decorrentes, comportando revisão total dos atos jurídicos praticados para novo enquadramento legal; e 3) não cumpridos os termos legais ou contratuais na circunstância do item anterior, descabe alegar ato jurídico perfeito ou direito adquirido, comportando juridicamente a revisão dos efeitos jurídicos os atos praticados.

No contexto do Direito Tributário é no mínimo curiosa a reação dos ocupantes dos pólos da relação jurídica tributária. Se considerada pelo ângulo do sujeito ativo tende este a interpretar que: a) se a norma declarada inconstitucional reduziu a carga tributária, cabe rever os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 08 / 07 Celma Maria Albuquerque Mat. Siupe 94442

2º CC-MF Fl. _____

lançamentos realizados para conformá-los à legislação mais gravosa; e b) se a norma declarada inconstitucional aumentou a carga tributária, aplica-se o instituto do ato jurídico perfeito, extinto qualquer direito do sujeito passivo à revisão do lançamento e restituição da parcela recolhida a maior em face da legislação anterior, a qual não é repristinada e sim devolvida ao ordenamento jurídico como se outra não tivesse havido para reger os mesmos fatos.

De parte do sujeito passivo o entendimento é diametralmente oposto. Pugna pela definitividade do pagamento quando a norma declarada inconstitucional lhe é mais favorável e pelo direito à restituição da parcela recolhida indevidamente quando a norma declarada inconstitucional lhe é mais onerosa que a que regia os fatos anteriormente.

Aqui a circunstância não é diversa. Entretanto, entendo que para solucionar o conflito a melhor exegese está contida na aplicação dos institutos da decadência e da prescrição, conforme o caso, para estabelecer o lapso temporal em que uma e outra posição possa prevalecer. Ou seja, tanto pela decadência quanto pela prescrição tem-se o delimitador temporal para o exercício de direitos tanto por parte da Fazenda quanto por parte do contribuinte, de vez que tais institutos estabelecem o direito de rever tanto o pagamento insuficiente quanto o a maior que o devido, nos lançamentos por homologação, como é o caso, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Esta a situação fática dos autos. A Fazenda exerceu direito legal contido no art. 150, § 4º, do CTN, que autoriza a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte, *sponte sua*, nos termos do *caput* do citado artigo, e efetuou a verificação dos lançamentos efetuados por homologação no período de cinco anos anteriores ao procedimento fiscal.

Seguindo a linha de interpretação da ilustre Relatora que me antecedeu, à qual me curvo, estando os recolhimentos efetuados no período de vigência dos decretos-leis declarados inconstitucionais em conformidade com o neles disposto, é de se considerar extinto o crédito tributário e, por conseguinte, o direito de a Fazenda revê-los, nos termos da legislação restabelecida. Entretanto, se da análise do mérito isso não resultar patenteado, razão caberá ao Fisco de rever os pagamentos realizados à luz da norma restabelecida, qual seja, a Lei Complementar nº 8/70.

Quanto à alegação de que a reelaboração da base de cálculo dever-se-ia dar pelas normas da LC nº 7/70 e que o art. 173 da Constituição da República impede tratamento diverso para a Caixa, oponho a elas a ementa da decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal no RE nº 369.252, da relatoria do Ministro Carlos Velloso:

*"Classe/Origem: RE 369252/PR - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a)
Min. - CARLOS VELLOSO DJ DATA-23/02/2005 P 00040 - Julgamento
15/02/2005*

Despacho

DECISÃO: - *Vistos. A Segunda Turma do Eg. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em mandado de segurança, deu provimento à remessa oficial e à apelação interposta pela UNLÃO ao entendimento de que 'a contribuição ao PASEP pelas empresas públicas e sociedades de economia mista (DL 2.052, art. 14-IV) também não ofendia os comandos do art. 170 da CF anterior porque, à época, a exação não ostentava natureza tributária, e, devido o PASEP à razão de 0,8% sobre a receita orçamentária, a contribuição ao PIS em 0,75% do faturamento não induzia tratamento diferenciado a entes públicos em*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

detrimento dos privados, justamente o que o art. 170 visava a evitar' (fl. 246). *Daí o RE, interposto por BANESTADO S/A REFLORESTADORA, fundado no art. 102, III, a e c, da Constituição Federal, com alegação de ofensa ao art. 173, § 1º, da mesma Carta, dado que o referido artigo dispôs de forma expressa a isonomia entre as empresas públicas que explorem atividade econômica e as empresas privadas, inclusive no que se refere as obrigações tributárias (fl. 253). Admitido o recurso, subiram os autos. A Procuradoria Geral da República, em parecer lavrado pelo ilustre Subprocurador-Geral da República, Prof. Geraldo Brindeiro, opina pelo não-provimento do recurso (fls. 300-304). Decido. Destaco do parecer do ilustre Subprocurador-Geral da República, Prof. Geraldo Brindeiro: '(...) 6. Em que pesem as alegações do recorrente, o recurso não merece prosperar. Com efeito, a Constituição de 1988 recepcionou, em seu art. 239, extraordinariamente de forma explícita, as Leis Complementares n.ºs. 7 e 8, de 1970, que instituíram o PIS e o PASEP respectivamente, constitucionalizando-as na forma em que se encontravam na data da promulgação do texto constitucional, tendo-lhes alterado tão-somente a destinação dos recursos. 7. Não é outro o entendimento desse Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende da leitura do voto do eminente Ministro SYDNEY SANCHES, quando do julgamento do da ACO 471/PR, verbis: 'Quer me parecer evidente, assim, que a Carta de 1988 constitucionalizou o PIS e o PASEP, estratificando-os, na situação em que se encontravam ao tempo de sua promulgação, embora alterasse, em parte, a destinação que antes era conferida aos recursos arrecadados.' (rel. Min. SYDNEY SANCHES; j. em 11.4.02; DJ de 25.4.03) 8. Também neste sentido o voto do eminente Ministro SEPÚVEDA PERTENCE no julgamento da ADIn 1.417 / DF, verbis: '(...) a contribuição denominada PIS/PASEP, encontra, no art. 239 da Constituição Federal, não apenas a sua previsão, mas a própria recepção expressa e constitucionalizada de sua lei de regência. É uma norma constitucional, sui generis, porque disciplina, ainda que por remissão à lei anterior do tributo, só lhe alterando a destinação.' (rel. Min. OCTÁVIO GALLOTTI; j. em 2.8.01; DJ de 23.3.01) 9. Tendo em vista, portanto, não só a recepção, mas a constitucionalização do PIS/PASEP, pelo art. 239 da Constituição Federal, na forma prescrita nas Leis Complementares 7 e 8 de 1970, não há falar em sua inconstitucionalidade em face do disposto 173, § 1º, da Constituição, em virtude de serem ambos preceitos constitucionais originários. 10. Neste mesmo sentido, o voto do eminente Ministro Maurício Corrêa no julgamento da citada ACO 471 / PR, verbis: 'Nessa circunstância, impossível pretender o cotejo das regras que regulam o citado tributo [PIS/PASEP] com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional. São todas normas constitucionais originárias, não se admitindo a inconstitucionalidade de umas em face de outras, conforme entendimento fixado pelo Tribunal, no julgamento da ADI 815, Moreira Alves, DJ 10/05/96.' 11. Vale ainda observar a ementa do acórdão da referida ADI 815 / DF, acerca da possibilidade de inconstitucionalidade de normas constitucionais originárias, verbis: 'Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 1. e 2. do artigo 45 da Constituição Federal. - A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo a declaração de inconstitucionalidade de umas em face de outras é incompassível com o sistema de Constituição rígida. - Na atual Carta Magna 'compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição' (artigo 102, 'caput'), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se despreste a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição. - Por outro lado, as cláusulas pétreas não podem ser invocadas para sustentação da tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abarcando normas cuja observância se impôs ao próprio Poder Constituinte originário com relação as outras que não sejam consideradas como cláusulas pétreas, e, portanto, possam ser emendadas. Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido.' (rel. Min. MOREIRA ALVES; j. em 28.3.96; DJ de 10.5.96) 12. Assim, vê-se que o acórdão atacado pelo presente recurso encontra-se em perfeita consonância com o entendimento dessa Egrégia Corte, não havendo motivos para a sua reforma. 13. Ante o exposto, e pelas razões aduzidas, o parecer é pelo desprovimento do presente recurso extraordinário. (...)' (Fls. 302-304) Correto o parecer que adoto. No mesmo sentido, inter plures: ACO 580/MG, Pet 2.662-Agr/PR, Pet 2.665-Agr/RS, Pet 2.501-ED/PR, RE 376.082-Agr/PR e RE 380.184-Agr-ED/PR, ("DJ" de 25.10.2002, 16.8.2002, 31.5.2002, 14.6.2002, 28.8.2003 e 27.02.2004, respectivamente). Do exposto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 15 de fevereiro de 2005. Ministro CARLOS VELLOSO - Relator - Partes: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 369.252-6 - PROCED.: PARANÁ - RELATOR: MIN. CARLOS VELLOSO - RECTE.(S): BANESTADO S.A REFLORESTADORA - ADV.(A/S): JOÃO DÁCIO ROLIM E OUTRO(A/S) - ADV.(A/S): ANETE MAIR MEDEIROS DE PONTES VIEIRA - RECDO.(A/S): UNLÃO - ADV.(A/S): PFN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA."

Dessarte afasto as alegações preliminares por considerá-las improcedentes.

Passo à apreciação do mérito.

Entendo que a primeira circunstância a ser verificada é se a recorrente cumpriu em seus exatos termos as normas dos decretos-leis vigentes à época dos fatos, que são anteriores à declaração da inconstitucionalidade deles, uma vez que, em caso positivo, dever-se-á considerar extinta a obrigação.

Relativamente à exclusão de despesas efetuadas pela Caixa no cálculo da contribuição para o Pasep, nos termos do DL nº 2.449/88, tem-se a seguinte cronologia nos autos:

a) a recorrente protocolizou pedido de restituição de recolhimento que entendeu haver efetuado a maior que o devido antes da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88;

b) a Fiscalização negou a existência do referido crédito e, ao contrário, considerou que algumas contas foram excluídas indevidamente da base de cálculo pela recorrente, consoante permissivo dos referidos decretos-leis. Nos autos inexistente qualquer intimação à recorrente para que preste informação precisa e detalhada do conteúdo das contas consideradas pela Fiscalização como não passíveis de exclusão da base de cálculo nos termos do Decreto-Lei nº 2.449/88;

c) a restituição foi negada e, posteriormente à declaração de inconstitucionalidade dos decretos-leis citados, o processo foi retomado especificamente no documento que a Fiscalização se baseou para negar o direito de restituição, o qual encontra-se anexado aos presentes autos às fls. 77 a 90, para, em seguida, ser lavrado o auto de infração;

d) destaque-se, portanto, que o auto de infração foi lavrado com base, exclusivamente, no documento que foi utilizado para negar o direito de restituição; e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siupe 94442

2ª.CC-MF Fl. _____

e) o referido documento baseia-se em planilha de cálculo do PIS/Pasep expedida pela Febraban, conforme afirmação da Fiscalização transcrita a seguir.

Na seqüência dos autos, após a prolação da decisão de primeira instância e da ascensão dos autos a esta instância administrativa, ocorreram duas conversões dos julgamentos em diligências objetivando fornecer ao julgador administrativo informações que esclarecessem o iter procedimental adotado pela Fiscalização que ensejasse a compreensão de todos os elementos que compõem a base de cálculo apurada.

No primeiro Relatório de Diligência Fiscal (fls. 808 a 811) informa o auditor acerca da relação entre a perícia de fls. 77/90 e o auto de infração (fl. 810):

"O relatório e demonstrativos da perícia de fls. 77/90, relativos a análise da base de cálculo do PASEP apurada pela Caixa Econômica Federal, foram anexados ao processo, apenas para demonstrar que a empresa autuada não recolheu a citada contribuição de acordo com os decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, ou seja não cumpriu a legislação em vigor à época."

O Relatório de Diligência Fiscal, elaborado em decorrência do último julgamento realizado nesta Câmara, de fls. 856 a 858, informa que:

"Exclusão de despesas significa que o contribuinte excluiu despesas constantes das planilhas por ele apresentadas às fls. 176/258, quando solicitou pedido de restituição e/ou compensação (documento de fls. 74/76), ainda na vigência dos DL 2445/88 e 2449/88. Essas despesas foram analisadas pela fiscalização na época da perícia (17/05/1995), quando ainda estavam em vigor os mencionados decretos-lei e a razão da glosa da exclusão das referidas despesas pode ser verificada no documento de fls. 77/90, quando foram identificadas, descritas e analisadas todas as contas glosadas pela fiscalização, à luz da legislação que o contribuinte alegava amparar as referidas exclusões. Portanto, com a análise descrita na perícia acima citada, conclui-se que a empresa deixou de recolher corretamente a contribuição em tela, com base nos decretos-lei citados." (destaquei)

O documento produzido pela Fiscalização e constante às fls. 77/90 contém a relação das contas consideradas não passíveis de exclusão da base de cálculo, com a informação de inexistir previsão legal para tais exclusões, bem como informa em suas considerações finais (fl. 81):

"Cabe informar que as instituições financeiras são obrigadas a escriturar sua contabilidade de acordo com o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, instituído pelo Banco Central do Brasil e aprovado em circular específica, onde é determinada a sua observância, inclusive com a função de cada conta.

A Federação Brasileira Assoc. Bancos - FEBRABAN, elaborou uma planilha 'Demonstrativo de Recolhimento de PIS/PASEP', onde elencou todas as contas do código COSIF que constituem adições e exclusões para a apuração da Base de Cálculo do PASEP.

Conforme NOTAS constantes do verso desta "planilha", cópia anexa, sua elaboração se deu a partir do que estabelece a legislação dessa Contribuição, inclusive com consultas feitas a Secretaria da Receita Federal.

Cabe ressaltar ainda que, as contas código COSIF glosadas pela Fiscalização, também não fazem parte daquelas admitidas na "planilha" da FEBRABAN, como exclusão da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14 / 08 / 07 Celma Maria Albuquerque Mat. SIAPE 94442

2º CC-MF Fl. _____

base de cálculo do PASEP, ou seja, no caso há uma coincidência entre o procedimento da Fiscalização e a recomendação da citada Federação Bancária.

Diante dos elementos até aqui alinhados, em relação a glosa das exclusões da Base de Cálculo do PASEP, esta Fiscalização elaborou os demonstrativos dos valores das citadas exclusões, referentes aos meses de março/91 a maio/93, (página 1 a 5), bem como demonstrativo da recomposição da Base de Cálculo Devida (página 6) e Diferença Apurada em relação à Contribuição recolhida pela empresa (página 7).

Foram apurados, ainda, os valores da Contribuição recolhida, referentes aos meses de maio e junho de 1991 (página 8), por estarem divergentes daqueles consignados no Anexo 1 elaborado pelo contribuinte."

À vista do que informam os autuantes – apuração da base de cálculo com espeque em planilha elaborada por órgão não competente para tal, cuja função única foi procurar orientar e facilitar a apuração do PIS/Pasep por suas filiadas, com o detalhe de que, dentre tais, o fato de ser a recorrente uma empresa pública, sujeita ao Pasep e não ao PIS, a diferencia maximante das demais, além do fato de tal entidade não ser fonte, nem imediata nem mediata de direito, tenho por mim a pertinência do argumento apresentado pela recorrente, aplicável a todos os quesitos, genericamente, nestes termos:

"Evidente, portanto, que na planilha desenvolvida pela FEBRABAN não foram contempladas as particularidades da recorrente, bem como de nenhuma outra filiada, mas foi apresentado um modelo básico para análise e adequações às situações específicas de cada instituição.

Dizer, então, que a fiscalização trabalhou com base na planilha apresentada pela Federação das Associações de Bancos, sem considerar os aspectos operacionais de cada instituição, demonstra mais uma vez a fragilidade do trabalho da fiscalização, a concluir pela sua imprestabilidade para imputação de débito a alguém."

Em razão da ausência de maiores e melhores esclarecimentos sobre a autuação que não se logrou obter nas duas diligências realizadas e em razão do grande volume de documentos acostados aos autos aos quais a Fiscalização pouco ou nada se reporta e quando o faz é de forma genérica, apontando intervalo considerável de documentos e nunca pontualmente o documento probante, a opção para elaboração do presente voto foi por ter como guia a sistematização adotada na chamada "perícia" de fls. 77 a 90, no qual se basearam os autuantes e pela réplica ao último Relatório de Diligência Fiscal de fls. 864 a 874, apresentada pela recorrente, tomada em conjunto com os itens relacionados no recurso voluntário.

A recorrente, ao elaborar a réplica ao relatório da diligência fiscal (fls. 864 a 874), afirma, em relação aos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 10, que efetuou as exclusões da base de cálculo com espeque na norma do art 1º, § 2º, alínea "a", do Decreto-Lei nº 2.449/88.

É o seguinte o texto da referida norma:

"Art. 1º O Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 1º Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 02


Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2º CC-MF
Fl.

I ...

II ...

III - empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público: sessenta e cinco centésimos por cento da receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas;

(...)

§ 2º Para os fins do disposto nos itens III e V, considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda, admitidas as exclusões e deduções a seguir:

a) as reversões de provisões, as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;". (todos os negritos foram inseridos)

As contas que compõem os referidos itens da manifestação da recorrente acima reproduzida são:

1. ITEM 3 - RENDAS DE APLICAÇÃO EM DEPÓSITOS INTERFINANCEIROS E RESULTADOS COM TÍTULOS DE RENDA FIXA (FL. 868)

(Análise efetuada no item "h" do documento fiscal de fls. 77/90)

Em que pese situe a suporte legal da exclusão dessas contas na alínea "a" do § 2º do art. 1º do DL nº 2.449/88, verifica-se que a Fiscalização analisou tal conta no item "h" (conta 9.99.999.999 - Captação de títulos no mercado aberto) do relatório que analisou o pedido de restituição/compensação (fl. 80), situando o fundamento legal na alínea "d" do mesmo parágrafo e artigo do DL.

São as seguintes as exclusões e deduções autorizadas na referida alínea:

"d) no caso das instituições financeiras ou entidades a elas equiparadas; encargos com obrigações por refinanciamento e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro da Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público pelas instituições integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos - SBPE e pelas entidades autorizadas a operar com caderneta de poupança rural, limitada ao valor dos recursos destinados, respectivamente, ao crédito habitacional e rural; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; despesas com cessão de crédito com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes; os valores relativos às operações com Certificados de Depósitos Interfinanceiros - CDI não serão computados na base de cálculo da contribuição;"

Ou seja:

1. encargos com obrigações por refinanciamento e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

2. despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações;
3. juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro da Habitação;
4. variação monetária passiva dos recursos captados do público pelas instituições integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos - SBPE e pelas entidades autorizadas a operar com caderneta de poupança rural, limitada ao valor dos recursos destinados, respectivamente, ao crédito habitacional e rural;
5. despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento;
6. despesas com cessão de crédito com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes; e
7. os valores relativos às operações com Certificados de Depósitos Interfinanceiros - CDI não serão computados na base de cálculo da contribuição.

A Fiscalização, neste item, limitou-se a enumerar as contas de despesas utilizadas pela Caixa e as relativas às correspondentes receitas que são limitadoras do valor a excluir e fazendo a seguinte "análise":

"Tendo em vista que o art. 1º, parágrafo 2º, letra 'd', do Decreto-lei nº 2.449/88 admite, apenas, nesses casos, a exclusão da Base de Cálculo do PASEP das despesas de captação de Títulos de Renda Fixa no Mercado Aberto, foi procedida por esta Fiscalização a glosa das despesas não enquadradas na legislação acima mencionada de códigos (...)"

Entretanto, não se localiza nos autos os fundamentos, os motivos sobre os quais se baseou a Fiscalização para entender como não sendo despesas relativas à captação de Títulos de Renda Fixa no Mercado Aberto as contas que relaciona. Em suas considerações finais acima reproduzidas alega a existência de uma "planilha" elaborada pela Febraban, na qual não constaria as contas glosadas como passíveis de dedução da base de cálculo. Mesmo não se constituindo tal planilha de fonte juridicamente admissível para aceitação ou recusa das contas de despesas, a sua presença nos autos auxiliaria na elucidação da matéria. Entretanto, também tal "planilha" não se encontra acostada aos autos.

Nos autos, exemplificativamente, verifica-se às fls. 179, 200, 212, 267 e 274, que a recorrente trouxe aos autos a apuração de resultado com as referidas contas denominada "Resultado com Títulos de Renda Fixa".

Tais dificuldades em entender e acompanhar o procedimento fiscal que "descreveu e analisou todas as contas glosadas" como afirmado no Relatório de Diligência Fiscal é que motivou a conversão por duas vezes do julgamento em diligência nesta Câmara.

E nas duas vezes a Fiscalização se limitou a remeter a análise para o documento fiscal de fls. 77 a 90, não cuidando de verificar se o mesmo ao menos estava acobertado por todos os elementos que cita.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14 / 08 / 07 Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

Ou seja, têm-se nos autos a informação da recorrente que as referidas contas que foram glosadas referem-se a resultado com títulos de renda fixa, o que, em tese, atenderia o item 2 acima citado, referente à norma do art. 1º, § 2º, letra "d", do DL nº 2.449/88.

A atividade de julgar, no ordenamento jurídico brasileiro, é revestida do princípio da livre convicção do julgador. Importante neste ponto trazer à colação os comentários de Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López³ acerca da matéria:

"O princípio da livre convicção do julgador informa o sistema jurídico pátrio, tanto na esfera administrativa como na judicial. O artigo 29 do PAF se assemelha ao disposto no artigo 131 do CPC quando estabelece que 'O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.' Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação e critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão-somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto.

Não existe, no processo administrativo fiscal federal, limitação referente a provas que podem se produzidas. O artigo 332 do CPC estabelece que 'todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa'. Mas o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. Não pode a autoridade produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados nos autos, sob pena de nulidade da decisão. A atuação de ofício do julgador é no sentido de complementar e esclarecer as provas trazidas aos autos, e a busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção de provas."

A glosa efetuada está especada, exclusivamente, na assertiva da Fiscalização de que não se trata de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, ao que parece escudado em uma "planilha" elaborada pela Febraban que sequer se encontra acostada aos autos.

Não demonstradas, nem provadas (somente alegadas), pela Fiscalização, as razões que formaram a sua convicção de que as contas que relaciona não estão enquadradas na legislação de regência que admitia as exclusões, impossível para o julgador acatar a glosa.

³ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. pp 358 e 359.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

2º CC-MF
Fl.

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

2. ITEM 4 - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA INCIDENTE SOBRE OS RECURSOS CAPTADOS (FL. 869).

(análise contida nos itens "c" e "f" do documento fiscal de fls. 77 a 90)

À fl. 78 do documento fiscal, item "c", são relacionadas as contas que foram glosadas por entender a fiscalização inexistir "respaldo na legislação". E mais, que a recorrente enquadrou tais despesas como sendo "Variação monetária passiva de recursos captados do público", tendo como espeque legal o art. 1º, § 2º, alínea "d", do DL nº 2.449/88, e Decisão nº 121/90 SRRF - 1º/DT, ratificada pelo Parecer CST/SIPR nº 73, de 25/01/91, e Decisão nº 138/90 SRRF - 1º/DT, não estando esta última, à época dos fatos, apreciada pela CST, atual Cosit.

Narra ainda a Fiscalização acerca deste item:

"Ocorre, porém, que há uma incorreção no enquadramento dado pela interessada para deduzir da Base de Cálculo do PASEP, as contas dos Códigos citados, relativamente à alínea 'd' do parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-lei, eis que o referido diploma legal prevê apenas o que se segue: '... variação monetária passiva dos recursos captados do público pelas instituições integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE) e pela entidades autorizadas a operar com caderneta de poupança rural, limitada ao valor dos recursos destinados, respectivamente, ao crédito habitacional e rural ...', ou seja, aquela variação monetária passiva resultante, apenas, de depósito de poupança.

(...)

Quanto à DECISÃO nº 121/90 SRRF - 1º/DT, a mesma contempla apenas exclusões referentes a variações monetárias passivas decorrentes de depósitos judiciais para garantia de instância, não abrangendo, portanto, o caso em questão. Já a DECISÃO nº 138/90 SRRF - 1º/DT ainda não pode produzir todos os seus efeitos, pois para tanto, se faz necessário seu exame, em grau de recurso, pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da SRF, não constando até a presente data, manifestação da citada Coordenação."

Também o item "f" do documento fiscal à fl. 80 relaciona contas de correção monetária sobre as quais efetuou glosa, com o seguinte fundamento:

"Também no caso acima, foi procedida a glosa pois o dispositivo legal citado não alcança reduções de contas do código 8.19. COSIF, uma vez que a exclusão de atualização monetária permitida pela legislação é a decorrente, apenas, de recursos captados do público.

No que diz respeito a DECISÃO Nº 138/90 SRRF 1º/DT, a mesma ainda não foi analisada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal.

Como a Decisão acima necessita, ainda, em grau de recurso, de manifestação da citada Coordenação, não há como se proceder a restituição do suposto pagamento a maior da Contribuição aqui tratada."

Alega a recorrente na réplica apresentada ao conteúdo do Relatório de Diligência Fiscal (fl. 869):

"Essas despesas foram excluídas com base no conceito de variação monetária passiva, extraído do Imposto de Renda, também utilizado pelo Superintendente Regional da Receita Federal da decisão SRRF 1º DT, nº 122/90, em consulta formulada pela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

recorrente quanto à dedução das despesas de correção monetária sobre os depósitos do PIS, e considerando, ainda, o disposto na alínea 'd', parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-lei 2.449/88 essas na base de cálculo da contribuição."

Verificando as contas relacionadas pela Fiscalização no item "c" (fl. 78) e no item "f" (fl. 80) do documento fiscal que considerou não cumpridos os termos do DL nº 2.449/88, constata-se que todas se referem a correção monetária passiva relacionadas ao sistema financeiro de habitação. Portanto, tais contas não guardam qualquer relação com o item de exclusão descrito tanto pela Fiscalização quanto pela recorrente.

Compulsando a norma com as contas relacionadas verifica-se que todas as contas, pela sua descrição, relacionam-se com o Sistema Financeiro de Habitação, exceção à conta de correção monetária sobre depósitos a disposição da Secretaria da Receita Federal. Assim, entendo tratar-se não de correção monetária passiva de recursos captados do público, como enquadrou a Fiscalização, mas de correção monetária passiva relativa a empréstimos habitacionais, constante da norma como "juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro da Habitação", sendo todas as contas do grupo contábil 8, donde se conclui, à mingua de correta tipificação glosa, que tais exclusões também estão acobertadas pela norma do DL nº 2.449/88.

Verifica-se à fl. 748 ser exatamente essa a defesa apresentada pela recorrente, com a qual entendo estar a razão e o direito:

"Com relação aos recursos vinculados a fundos e programas excluídos na forma acima citada, mesmo que não venha a ser aplicada a dedução no entendimento de variação monetária passiva sobre recursos captados junto ao público, o que seria incorreto, podem perfeitamente ser enquadrados também nos conceitos de juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao sistema financeiro de habitação, ou ainda como encargos com obrigação por refinanciamento e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais, cuja dedução era também permitida no mesmo diploma legal, haja vista que esses recursos constituíam-se em "funding" para aplicações em empréstimos e financiamentos do sistema financeiro da habitação, os quais, pelas legislações específicas, vinculam-se a órgãos governamentais, não se confundindo com a entidade CEF."

Quanto à conta relativa à correção monetária sobre depósitos a disposição da Secretaria da Receita Federal, informa o auditor-fiscal a existência de processo de consulta junto à SRRF da 1ª RF, cuja solução, pelo histórico narrado, foi favorável à recorrente.

Entendendo o auditor-fiscal que a solução da consulta, pela legislação então vigente, não era suficiente para reconhecer o direito da recorrente, em face da obrigatória sujeição ao reexame necessário junto à Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, atual Cosit, afastou o entendimento nela contido e procedeu à glosa dos valores relativos a esta conta.

Entretanto, esta posição adotada pela Fiscalização deve ser melhor analisada. Em que pese a legislação relativa à consulta vigente à época dos fatos (redação original dos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72) determinasse o recurso de ofício das soluções que fossem favoráveis aos contribuintes (art. 57), não se pode ignorar o disposto no art. 50, *verbis*:

C



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL.

Brasília, 14 / 08 / 07


Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2º CC-MF
Fl.

"Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga o recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas das duas decisões."

Do comando acima transcrito fica claro que a solução de consulta exarada em primeira instância prevalecia até ser ratificada ou retificada pela segunda instância. Na ausência de comando expresso da norma, o reexame necessário não tinha efeito suspensivo sobre a orientação contida na norma emanada da autoridade administrativa competente de primeira instância. Verifica-se na norma que o único caso de efeito suspensivo era o previsto no art. 56, que estabelecia a possibilidade de apresentação de recurso voluntário, por parte do consulente, contra decisão de primeira instância. Portanto, facilmente se conclui que quando a solução de consulta era proferida favoravelmente à consulente impunha-se o recurso de ofício, cujo efeito decorrente era somente devolutivo e no caso de solução de consulta desfavorável ao consulente o efeito era suspensivo.

Desse modo, verifica-se que não pode o auditor-fiscal, no exercício da atividade de fiscalização, deixar de observar orientação emanada de autoridade administrativa competente, especificamente para o contribuinte sob exame, ao argumento de não estar definitivamente solucionada. Para isso havia regras estabelecidas no próprio Decreto nº 70.235/72, nos arts. 48 a 50.

Dessarte, também a conta de correção monetária sobre depósitos a disposição da Secretaria da Receita Federal insere-se no contexto das exclusões permitidas em face de expressa manifestação nesse sentido de autoridade administrativa competente.

Sobre a matéria manifestou-se a recorrente no recurso voluntário assertivamente, como segue:

"A respeito das exclusões da correção monetária passiva dos créditos que correspondam a recursos captados do público, da correção monetária paga pela CEF em decorrência de depósitos judiciais a ela efetuados para garantia de instância, da correção monetária creditada ao PIS pelos índices oficiais e dos encargos decorrentes de operação de empréstimo prevista no art. 17, da Lei nº 8.024/90, as decisões SRRF-1º/DT n. 138/90, SRRF-1º/DT 121/90, SRRF-1º/DT 122/90 e Parecer CST SIPR nº 1059 dão-lhas integral amparo."

Também nesse quesito entendo que a recorrente não transgrediu as normas contidas no DL nº 2.449/88 relativamente às exclusões permitidas da base de cálculo do Pasep.

3. ITEM 5 - ENCARGOS COM OBRIGAÇÕES POR REPASSE E REFINANCIAMENTO (FL. 870).

(análise efetuada no item "e" do documento fiscal de fl. 79)

À fl. 79 o documento fiscal, no item "e", relaciona as contas glosadas neste quesito, em razão do entendimento da Fiscalização como abaixo reproduzido:

"A requerente excluiu os valores das contas acima sob a alegação de tratar-se de 'obrigações p/ repasse de órgãos e instituições oficiais' e 'despesas com recursos em moeda estrangeira', dando enquadramento, para tanto, no art. 1º, parágrafo 2º, alínea 'd', do Decreto-Lei nº 2.449/88."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10168.005572/96-13
Recurso n° : 103.801
Acórdão n° : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. Sisepe 94442

2ª CC-MF Fl. _____

Vale notar que, segundo o Plano Contábil das instituições do Sistema Financeiro Nacional, o COSIF, ao qual a interessada é obrigada a cumprir, as contas do Código 8.17 são administrativas. Ademais, a Conta-Código 8.17.54, refere-se a 'DESPESAS DE SERVIÇOS DO SISTEMA FINANCEIRO', tendo como função, segundo o mesmo COSIF, 'registrar as despesas de taxas de serviços prestados por entidade do sistema financeiro, realizados no exclusivo interesse da instituição pertencentes ao período em curso'.

Face as considerações acima, foi procedida a glosa dos valores das contas referentes ao presente item."

Alega a recorrente na réplica apresentada ao conteúdo do Relatório de Diligência Fiscal (fl. 870):

"Exclusões com base na alínea 'd', parágrafo 2º, artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.449/88 e ementas trazidas para apontar o entendimento fiscal equivocado."

Reproduzo abaixo uma das ementas apresentadas:

"PASEP - Base de Cálculo - Receita Operacional - Acórdão nº 202-04563 da 2ª Câmara do 2º C.C.

'Excluídas da base de cálculo de contribuição as despesas de obrigações por empréstimos decorrentes de repasses de financiamento, as recuperações que não constituam ingressos de novas receitas, bem como os ressarcimentos e atualizações por não constituírem receita operacional."

No Recurso voluntário apresentado, assim se manifesta a recorrente:

"II.2 — DA INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO A MENOR DO PIS/PASEP DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Ao contrário do que afirma o Fisco, a Recorrente recolheu corretamente as contribuições devidas ao PIS/PASEP no período questionado.

Se se considerar como correto o lançamento efetuado pela fiscalização estar-se-ia concordando com a tese de que a essência da base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP pela CEF estaria em desacordo com a legislação aplicável, o que é um contra-senso.

Conforme dispõe os decretos-lei em comento (art. 1º, inciso III, e parágrafo 2º), a essência da tributação é a receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas, considerando como receita operacional bruta o somatório das receitas que são origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda."

A recorrente fundamenta as exclusões efetuadas na base de cálculo, relativamente a este item, como segue:

"A exclusão das despesas de correção monetária e juros incidentes sobre os recursos do PRODEC (Programa de Apoio ao Desenvolvimento de Comunidade) e FISANE (Fundo de Financiamento para Saneamento) leva em conta a permissão expressa da alínea 'd', parágrafo 2º, do artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.449/88, no que se refere a encargos com obrigação por financiamento e repasse de recursos de órgãos oficiais, já que seus recursos destinam-se a repasses nas áreas de saneamento e infra-estrutura urbana, e são administrados pela CEF por conta e ordem de órgãos governamentais."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94432

2º CC-MF Fl. _____

Os fundamentos da autuação estão baseados, exclusivamente, nos conceitos estabelecidos para as contas pelo órgão fiscalizador competente e não na efetiva origem dos valores nelas lançados. A questão de haver discrepância entre a origem dos valores e a conta utilizada é questão de exclusiva responsabilidade do referido órgão, competente para verificar a correta utilização do plano de contas, no caso, o Banco Central. Se o registro contábil não corresponder efetivamente à origem dos recursos, não pode tal fato resultar em efeitos tributários em face do princípio da isonomia, uma vez que se ao revés, o contribuinte escriturasse valores em contas diversas que afetassem para menos a base de cálculo, a Fiscalização procederia à retificação da mesma por meio da correta alocação dos valores. No caso presente, sequer foi oferecida à recorrente oportunidade de demonstrar os fatos no curso do procedimento investigativo.

E mesmo assim, constata-se pelos nomes das contas glosadas que elas realmente têm as origens alegadas pela recorrente - obrigações com o Banco Central, obrigações com o FAL (Fundo de Assistência e Liquidez), obrigações por empréstimos no País e obrigações por empréstimos externos. Alega a recorrente, em contraponto à ausência de fundamento jurídico no documento fiscal de fl. 79, que os valores referentes tanto no que se refere à primeira quanto à segunda conta relacionada decorrem de refinanciamento obtido junto ao Banco Central correspondente às operações de financiamentos concedidos no âmbito do Sistema Financeiro de Habitação (fl. 749), de vez que essa a finalidade dos recursos obtidos (fl. 750). A aquisição de créditos do Banco do Estado da Amazônia, segundo explicita a recorrente, são relativos ao Sistema Financeiro de Habitação, cujas receitas e despesas, por se tratar de operação de mero repasse, anularam-se.

Quanto às demais contas, fundam-se as exclusões efetuadas na base de cálculo no fato de tais encargos serem relativos a obrigações por repasses de recursos do Tesouro Nacional, do BNDES e FGTS e de recursos do exterior.

Os fatos como narrados pela Fiscalização demonstram a inexistência de maiores investigações acerca dos valores excluídos da base de cálculo. Estamos, portanto, diante de circunstâncias materiais não comprovadas, ou seja, não comprova a Fiscalização a real origem dos valores excluídos da base de cálculo, transferindo, ao arrepio da lei, o ônus probante do que alegou para a recorrente.

Assim, considerou a Fiscalização que tais valores conceitualmente não poderiam ser excluídos da base de cálculo.

Aponta a recorrente a existência de manifestação expressa da Secretaria da Receita Federal, da qual decorreu a exclusão das despesas correspondentes da base de cálculo do Pasep, conforme Parecer CST/SIPR 1.59, de 28/10/1991.

Dessarte, entendo, também, que nesse quesito não assiste razão ao procedimento fiscal, de vez que a recorrente apresentou suporte jurídico aos fatos alegados, contrariamente da posição fiscal.

4. ITEM 2 - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DO FGTS e COMISSÃO POR MANUTENÇÃO DE CONTAS DO FGTS (FL. 868)

(análise efetuada no item "a" do documento fiscal de fl. 77)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
Fl.

À fl. 77 o documento fiscal, no item "a", relaciona as contas glosadas neste quesito (FGTS - taxa de administração e comissão por manutenção de contas), em razão do entendimento da Fiscalização como abaixo reproduzido:

"O fundamento legal apontado pela empresa para exclusão da Base de Cálculo da Contribuição, no que diz respeito as contas acima, foi o art. 28 da Lei nº 8.036/90 que estabelece:

'art. 28 - São isentos de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação desta Lei, quando praticados pela Caixa Econômica Federal, pelos trabalhadores e seus dependentes ou sucessores, pelos empregadores e pelos estabelecimentos.'

(...)

A definição do que é tributo está colocada no art. 5º da Lei nº 5.172/66, que dispõe:

'art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias'.

(...)

(o texto original da legislação citada não tem grifo)

Como se observa a Contribuição para o PASEP não foi alcançada pela definição de tributo, daí a razão da glosa das exclusões em questão."

A recorrente se manifestou na réplica ao Termo de Diligência fiscal, argumentando como segue:

"A exigência da tributação pelo PASEP sobre essa receita é um caso típico de descompasso com a legislação pertinente, se observarmos o que preceitua a Lei nº 8.036, de 11.05.90, artigo 28:

(...)

Tratando-se de Contribuição ao PASEP de um tributo federal, sua incidência sobre as receitas oriundas da administração dos recursos do FGTS não encontram amparo legal.

A recorrente discorre sobre a caracterização da contribuição ao PASEP como tributo às folhas 757/761."

Às referidas folhas a recorrente colaciona os seguintes fatos e argumentos:

"No período compreendido entre os meses de jun/94 a dez/95 foram excluídas da base de cálculo as receitas auferidas com a taxa de administração do FGTS, bem como com as tarifas de prestação de serviços àqueles fundo.

(...)

O Grupo de Trabalho instituído pelos Ministros de Estado da Fazenda e do Interior, através da Portaria Interministerial n. 133, de 30/05/89, constituído por representantes do Ministério da Fazenda, Ministério do Interior, Ministério do Trabalho, Banco Central do Brasil e Caixa Econômica Federal, com o objetivo de realizar ampla reavaliação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, cujo relatório resultou na atual Lei do FGTS (Lei nº 8.036/90), justificou a alteração de impostos federais, constante do artigo 28, da revogada Lei n. 5.107/66, para tributos federais, constante do artigo 22 da atual lei do FGTS, assim:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
 Celma Maria Albuquerque Mat. Sisepe 94442

2º CC-MF Fl. _____

"A alteração de impostos federais para tributos federais objetiva, também, que as aplicações do FGTS sejam isentas de tributação, tais como PIS/PASEP e FINSOCIAL, sem a qual fica comprometido o equilíbrio financeiro do Fundo.

Destarte, como se observa, é patente que a intenção do legislador era, como é, de excluir da tributação ao PIS/PASEP e quaisquer outros tributos, os atos e operações necessários a aplicação da Lei nº 8.036/90.

(...)

a fim de melhor elucidar a dúvida quanto ao caráter tributário das contribuições, cabe tecer as seguintes considerações: a Constituição Federal, no que diz respeito às Contribuições, além de tratar do tema no capítulo que cuida do Sistema Tributário Nacional (art. 149), prevê três finalidades: a) sociais em prol da previdência e da seguridade social (contribuições sociais); b) para atender a necessidades financeiras das entidades de classe (contribuições classistas ou corporativistas) e c) para assegurar a intervenção do Estado no domínio econômico e social (contribuições interventivas ou de intervenção estatal), todas tidas como Contribuições Especiais.

Nesse contexto, as contribuições para os fundos PIS/PASEP inserem-se, em função de sua destinação previdenciária, dentre as contribuições sociais.

O Código Tributário Nacional, nos seus arts. 3º e 4º, dispõem que, in verbis:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação." (destaques acrescentados).

Reportando-se à doutrina e à jurisprudência do STJ, conclui pela natureza jurídica de tributo do PIS/Pasep e sua inserção no contexto da vedação do art. 28 da Lei nº 8.036/90.

E, de fato, assiste razão à recorrente.

Diferentemente do entendimento esposado pela Fiscalização, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal já pacificou a questão de as contribuições sociais, na nova ordem constitucional, inserirem-se na categoria de tributo.

Importante destacar que o Código Tributário Nacional foi editado sob a ordem constitucional anterior, espelhando o sistema tributário nela contido. As restrições, limitações ou definições contidas no CTN devem ser analisadas com prudência, sob pena de, sob o argumento de observar seus ditames, ferir as disposições dos comandos normativos da Carta Magna, que lhe é posterior.

Despiciendo reproduzir no presente voto, bastando citar as ações decididas pelo Supremo Tribunal Federal, cujo entendimento totalmente pacificado é no sentido de que "as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário" (ADI 2.010-MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello). Noutra decisão o STF, mais uma vez, reforçou tal entendimento, aduzindo que "O Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Siaepe 94442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

de que, em tema de contribuição ao PASEP, os Estados-membros e os Municípios não podem invocar [...] o desligamento da obrigação de recolher essa especial exação de caráter tributário [...] (Pet-AgR 2662/Pr - Paraná, Ministro Celso de Mello). Na ação 580/ MG - Ação cível originária o Ministro Mauricio Correa, em julgamento realizado pelo Tribunal Pleno, proferiu voto contendo a seguinte ementa, reproduzida na parte que interessa ao presente julgado: "2. O advento da nova ordem constitucional transmutou a natureza da contribuição, que passou à categoria de tributo, tornando-se obrigatória".

Portanto, correta a exclusão do FGTS - taxa de administração e comissão por manutenção de contas, com base no disposto no art. 28 da Lei nº 8.036, de 11/05/90.

5. ITEM I - RENDAS DE ALUGUÉIS (FL. 867)

Este item consta da réplica da recorrente ao Termo de Diligência Fiscal, estando assim justificado:

"As rendas decorrentes de aluguéis de bens imóveis de propriedade da instituição financeira devem ser classificadas no subgrupo 7.3 RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro - COSIF. A CAIXA entende que essa classificação está perfeitamente adequada, uma vez que essas receitas não têm vínculo direto com o objeto social das instituições financeiras.

Sendo a base de cálculo da contribuição ao PASEP constituída a partir da receita operacional da empresa, não há que se falar em tributar as rendas de aluguéis.

Ementa trazida para confirmar o entendimento acima:

PIS-FATURAMENTO - Acórdão nº 202-04695 da 2ª Câmara do 2º C.C.

"Receitas financeiras a título de correção monetária ativa, rendas sobre aplicações financeiras e aluguéis recebidos, não sofrem a incidência da contribuição por não decorrerem de vendas de mercadorias ou de serviços."

A ementa citada pela recorrente é inaplicável à espécie. De fato. A base de cálculo do PIS era, à época dos fatos, o faturamento decorrente de vendas de mercadorias ou de serviços, origem esta que não se comunica com o conceito de receitas operacionais nos termos da legislação do Imposto de Renda, aplicável ao PASEP. No primeiro trata-se de faturamento, no segundo de receita operacional, sendo que o primeiro encontra-se contido no segundo.

Pela legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, comando a ser observado consoante determinava o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.449/88, a base de cálculo teria como ponto de partida o "somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional".

Compulsando a legislação e o entendimento da Administração tributária acerca da classificação das receitas de aluguel, mesmo que não pertencendo à regular atividade do contribuinte, verifica-se que, diferentemente do entendimento da recorrente, essa receita compõe o universo das receitas operacionais que irão formar o lucro operacional.

O Banco Central do Brasil, no uso de suas atribuições, editou a Circular nº 1.273, de 29/12/1987, pela qual criou o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - Cosif. As normas contidas no referido plano contábil alcançou todas as instituições financeiras em funcionamento no País, inclusive as caixas econômicas.

C

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 14 / 08 / 07

Celma Maria Albuquerque
Mat. Sisppe 94442

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

Observe-se que consta da Nota Técnica Cosit nº 21, de 28/08/2006, expedida a propósito de identificar o que seja o "faturamento" das instituições financeiras, para fins de apuração da CPMF, que a receita de aluguel compõe a receita não operacional em razão de decisão judicial, conforme segue:

"No caso de instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - inclusive empresas de arrendamento mercantil (leasing), por terem sido consideradas como instituições financeiras enquadradas no inciso III do art. 8º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, por decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para fins do benefício da alíquota zero de CPMF, transitada em julgado - não devem ser consideradas na apuração da base de cálculo as receitas não operacionais previstas no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), tais como rendas de aluguel e outras rendas não operacionais. Entretanto, receitas da atividade própria dessas instituições se constituem no próprio faturamento destas, reconhecidas inclusive como operacionais pelo próprio Cosif." (destaquei)

No entanto, o Pasep, consoante dispôs o decreto-lei então regente, tem como fulcro a receita operacional como apurada pela legislação do Imposto de Renda e não na forma apurada pelo Plano contábil estabelecido pelo Banco Central, nem na forma determinada para fins de apuração da CPMF.

Dessarte, não cabe reparo à decisão recorrida nessa matéria, em face das expressas disposições do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.449/88, que reportam à legislação do Imposto de Renda para identificar a base de cálculo do Pasep e não a qualquer outra disposição legal.

Os arts. 418 a 445 do Regulamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas especificam expressamente o que pode ser admitido como receita não operacional, limitando-se aos resultados decorrentes de operações com bens do ativo permanente, não constando exceção em razão do tipo da atividade.

A decisão recorrida assim se manifestou:

"A inclusão das rendas de aluguéis justifica-se porque a fundamentação no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, que as classificam como não operacionais, se presta apenas do ponto de vista de uma instituição financeira, devendo-se, porém, entendê-las como parcela da soma das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do Imposto de Renda. É o que se depreende da exegese do artigo 224 do RIR/94, cuja matriz é o artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.598/77, entendendo por receita operacional as receitas das atividades principais e acessórias (por exemplo: aluguéis recebidos e rendimentos de aplicações financeiras)."

A competência atribuída ao Banco Central do Brasil para expedir normas de contabilidade, inclusive com elaboração de plano de contas a ser observado por todas as instituições financeiras, deve se ater aos efeitos que produz no âmbito dessa competência. No que diz respeito à repercussão tributária, não podem tais normas invadir a esfera de competência da lei. Portanto, a obrigatoriedade de contabilização nos moldes preconizados por aquele órgão não pode resultar em inobservância de disposições contidas na legislação tributária, mormente se resultante em redução indevida da base de cálculo estabelecida em lei.

Na locação de bens há, em essência, a alienação do direito de uso e gozo da coisa, sendo que a receita auferida pelo locador é a contraprestação paga pelo locatário pelo direito que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siaspe 94442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

tem, durante determinado lapso temporal, de utilizar o bem objeto de contrato. Essa receita, logicamente, traduz-se em receita operacional, na acepção que este vocábulo é utilizado na legislação do Imposto de Renda.

Essa questão tangencia, também, o princípio da isonomia, tanto no aspecto geral do *caput* do art. 5º da Constituição Federal, no sentido de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, quanto no âmbito fiscal, nos termos do art. 150, *caput*, inciso II, do Estatuto Político, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação ou ramo profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assinale-se a existência de pessoas jurídicas cujo objeto social se resume apenas à locação de imóveis, próprios ou de terceiros. Tal receita, resultante da atividade do seu objetivo societário, não pode discrepar das expressões faturamento ou receita bruta operacional, na acepção dada pela jurisprudência, a qual se constitui em receita que compõe o conjunto daquelas que dão origem ao lucro operacional. Se assim não fosse, quando constasse do objeto social de uma empresa apenas a locação de imóveis, não haveria receita operacional nem receita que desse origem à apuração do lucro operacional, situação que carece de sentido perante a legislação fiscal.

De todo o exposto, inarredável que a receita obtida pela recorrente com a locação de imóveis perfaça o conceito de receita que compõe a apuração do lucro operacional, afigurando-se evidente sua inserção nas respectivas bases de cálculo da contribuição ao Pasep, nos termos determinados pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.449/88.

A análise efetuada no item "b" do documento fiscal de fl. 78 que resultou na glosa da conta HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECUPERAÇÃO DE DESPESAS ATÉ 29 DIAS, não foi objeto de manifestação da recorrente na réplica de fls. 864 a 874.

Sobre essa conta assim se manifestou a Fiscalização:

"Para deduzir da Base de Cálculo do PASEP os valores da conta em epígrafe, a interessada fundamenta seu pleito na DECISÃO SRRF - 1ª/DT nº 121/90, datada de 28/08/90.

Verificado o conteúdo da citada DECISÃO, tratada no Processo nº 10166.004428/90-21, constatou-se que a redução ali permitida trata, tão-somente, de variações monetárias passivas, relativas aos depósitos judiciais para garantia de instância, feitos na interessada.

O caso da conta em referência não se encontra, portanto, contemplado na DECISÃO nº 121/90, ratificada pelo Parecer 73, de 25/01/91; eis porque esta Fiscalização procedeu a 'glosa' da mesma."

Não houve contestação específica à exclusão efetuada pela Fiscalização, pelo que deve ser mantida a referida exclusão.

Quanto ao item 'g' do documento fiscal de fl. 80, resultante em glosa de valores excluídos da base de cálculo do Pasep, informa a Fiscalização:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>14</u> / <u>08</u> / <u>07</u>
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siae 94442

2º CC-MF Fl. _____

"A consulta em questão resultou no Processo nº 14502.002541/91-46 o qual contém informação da DIVTRU/SRRF - 1ª RF, de 10/04/92, estando tudo sob a apreciação da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT/SRF.

Nessas condições, os valores então reduzidos foram 'glosados' já que não há como se restituir a suposta contribuição para a maior com matéria ainda pendente de posicionamento do Órgão competente para tanto."

Nesse quesito verifica-se que a decisão proferida no âmbito da primeira instância foi favorável à recorrente, pelo que estava pendente de ratificação ou retificação por parte da Cosit/SRF, órgão competente para emissão da interpretação da legislação tributária no âmbito administrativo federal.

Aqui também deve a administração do tributo render-se ao disposto na norma aplicável. O art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, já reproduzido anteriormente, exclui a obrigação de recolher tributo decorrente de mudança da interpretação dada pelo órgão competente de segunda instância à anterior interpretação proferida pela primeira instância que tenha sido favorável ao contribuinte.

Desse modo, havendo decisão em processo de consulta que autorizou a exclusão, não pode a autoridade administrativa fiscal afastá-la e penalizar a recorrente pela observância de interpretação dada pelo órgão da administração legalmente competente para tanto.

Nesse quesito, entendo que o procedimento da recorrente não extrapolou as exclusões permitidas pelo Decreto-Lei nº 2.449/88.

Nos itens seguintes – 6, 7 e 8 (fls. 870 e 871) – a exclusão foi efetuada com base no disposto no art. 1º, § 2º, alínea "a", do Decreto-Lei nº 2.449/88, cujo teor é o que segue:

"Art. 1º O Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, passa a vigorar com as seguintes modificações:

"Art. 1º Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

(...)

III - (...) III - empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público: sessenta e cinco centésimos por cento da receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas;

§ 2º Para os fins do disposto nos itens III e V, considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda, admitidas as exclusões e deduções a seguir:

a) as reversões de provisões, as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;"

As exclusões citadas nos referidos itens são:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

2º CC-MF
Fl.

- RENDAS DE DIVIDENDOS E DE ACRÉSCIMOS NA PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS;
- RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE DESPESAS; e
- REVERSÕES DE PROVISÕES.

Tais contas foram incluídas nas bases de cálculo em razão do afastamento dos decretos-leis em foco, que a Fiscalização considerou descumprido pela recorrente.

Entretanto, em face das exclusões da base de cálculo consideradas indevidas pela Fiscalização, como acima relatado, parte das quais entendo também não serem admissíveis, prevalece o entendimento de que a recorrente efetivamente não cumpriu os termos do Decreto-Lei nº 2.449/88 para apuração da base de cálculo do Pasep, tornando-se desprovido analisar as demais exclusões da base de cálculo, de vez que referida inobservância da correta apuração da base de cálculo nos termos dos referidos decretos-leis impõe a apuração da base de cálculo nos termos da Lei Complementar nº 8/70.

Defende a recorrente que, constatada a insuficiência do recolhimento do Pasep no período, o mesmo deveria ser apurado nos exatos termos dos mencionados decretos-leis, por serem os atos normativos de regência à época. Nesse ponto discordo do entendimento esposado no recurso voluntário. O art. 150 do CTN estabelece o prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para que a Administração Tributária efetue a homologação da atividade exercida pelos contribuintes de apurar e recolher tributo. Nesse procedimento o Fisco deve realmente observar a lei vigente à época dos fatos, em consonância com o disposto no art. 144 do CTN, mesmo que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que *in casu* não se trata de modificação ou revogação da norma de regência. Trata-se de norma declarada inconstitucional *ex tunc*, o que carrega para os fatos geradores duas possibilidades: 1) observadas as normas contidas nos atos normativos declarados inconstitucionais, deve ser cumprida a regra do art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942, o qual determina sejam respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada; e 2) não observada a regra dos atos declarados inconstitucionais, não cabe mais a sua aplicação no momento posterior de realização da homologação dos pagamentos realizados.

Em outras palavras, se no momento da verificação fiscal efetuada com o fito de homologar os pagamentos realizados for constatado descumprimento do ato inconstitucional, deve o mesmo ser afastado e a base de cálculo apurada na forma determinada pela norma restabelecida. Para que opere a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, I, do CTN, mister que o ato do pagamento se processe nos exatos termos da exigência normativa para que se materialize o ato jurídico perfeito. Na escorreita apuração da base de cálculo repousa o fundamento invocado pela recorrente de ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Inconstitucional a norma, não há mais falar em observar seus termos.

Não se operando o ato jurídico perfeito, inoperante a extinção pretendida.

No item 9 da réplica apresentada ao Relatório de Diligência Fiscal - VALORES CONTABILIZADOS A TÍTULO DE AJUSTES DO PROGRAMA DE ESTABILIZAÇÃO ECONÔMICA (fl. 871) -, a recorrente informa que a referida dedução teve amparo na IN SRF nº 34, de 19/03/1990.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siane 94442

2º CC-MF
Fl.

A referida IN SRF reporta-se à Circular nº 1.605, de 19/03/1990, que, por sua vez, reporta-se à Resolução nº 1.692, de 18/03/1990, da mesma autoridade monetária, sendo que em ambas a matéria é a abertura de linha especial de crédito a instituições financeiras destinada a suprir recursos para financiamento de folha de pagamento de empresas que disponham de saldos em cruzados novos já transferidos ao Banco Central. Portanto, realmente, a conta refere-se ao programa de estabilização econômica existente à época dos fatos.

No item 10 do mesmo documento (fl. 871) - INSUFICIÊNCIA EM RESERVAS DE CRUZADOS NOVOS - a recorrente assim se justifica:

"Encargos pagos ao BACEN decorrentes de empréstimo contraído para substituir os recursos expressivamente sacados pelos poupadores com o advento das medidas de estabilização econômica editadas em março de 1990, através do Plano Collor.

Portanto, a dedução foi efetuada co fundamento na alínea 'd', parágrafo 2º do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.449/88 e Parecer CST, SIPR 1.059, de 28.10.91."

As receitas e despesas excluídas da base de cálculo do Pasep pela recorrente, com fulcro nas disposições do Decreto-Lei nº 2.449/88, destoaram do comando legal no que pertine às receitas de alugueis e àquelas cuja motivação para exclusão não ficou devidamente esclarecida nos autos.

Como asseverou a Fiscalização, bastante uma única exclusão indevida para que a base de cálculo seja considerada não cumprida nos termos da legislação então vigente e obrigue a sua apuração com observância da norma legal restabelecida com a declaração de inconstitucionalidade dos precitados decretos-leis.

Concluindo pelo descumprimento da legislação de regência, mesmo que fosse de uma única receita, o que não foi, acertadamente a Fiscalização procedeu à apuração da contribuição para o Pasep nos termos estabelecidos na Lei Complementar nº 8/70.

Por outro lado, em sentido diverso do entendimento da Fiscalização deve caminhar a exclusão da receita relativa ao FGTS - taxa de administração e comissão por manutenção de contas, de vez que o fundamento da exclusão apontado pela recorrente - art. 28 da Lei nº 8.036, de 11/05/90 - está coerente com o posicionamento jurisprudencial do STF, conforme já analisado alhures.

Quanto aos recolhimentos efetuados, relativos aos meses de maio e junho de 1991, deverão ser considerados nos valores que efetuados e nos meses em que efetuados para fins de apuração do crédito tributário remanescente, inexistindo previsão legal para que seja excluída parcela que a Fiscalização entendeu incluída, referente à multa de mora. Apurado crédito tributário sobre o mesmo, deverá ser aplicada a multa de ofício.

No mais, olvidou-se a Fiscalização de observar o disposto no decreto de regulamentação do Pasep, relativamente à semestralidade da base de cálculo do Pasep, conforme aventado pela recorrente à fl. 873.

De fato. O restabelecimento da Lei Complementar nº 8/70 trouxe em seu bojo todo o arsenal normativo vigente, de vez que toda a legislação posterior aos decretos-leis que abordaram a questão relativa a prazo foi considerada pelo STJ como sendo legislação relativa a prazo de recolhimento e nunca a ocorrência do fato gerador. Este permaneceu consoante as normas que se seguiram à instituição da contribuição.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>14</u> / <u>08</u> / <u>07</u>
 Celina Maria Albuquerque Mat. Siape 94442

2ª CC-MF Fl. _____

O Decreto nº 71.618, de 26 de dezembro de 1972, regulamentando a aplicação da Lei Complementar nº 8/70, dispôs em seu art. 14:

"Art. 14 - A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior."

Desse modo, entendo que a base de cálculo deve ser apurada com observância da semestralidade, na forma da legislação restabelecida, lembrando que não comporta proceder à correção monetária da mesma, como já decidido reiteradamente por este Conselho, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF e o Superior Tribunal de Justiça.

Quanto às correções dos valores relativos à base de cálculo procedidos pelo relatório de diligência, relacionados à fl. 809, comporta observar que não cabe alterar a base de cálculo dos meses de junho de 1992 e agosto de 1993, por haverem resultado em aumento da mesma, traduzindo agravamento de forma indevida do crédito tributário apurado de ofício, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Também entendo que devam ser considerados os recolhimentos efetuados a maior que o devido nos meses de maio e junho de 1991, como apurado pela Fiscalização às fls. 89 e 90, devendo ser efetuada a compensação dos mesmos com as parcelas vincendas, após a devida atualização dos valores nos termos da NE/SRF/Cosit/Cosar nº 08/97.

Relativamente aos acréscimos legais, tem-se que a multa aplicada está prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, sendo plenamente legítima.

E quanto aos juros de mora, não cabe reparo ao lançamento, tendo em vista que a utilização da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais - Selic, como parâmetro de juros moratórios, deu-se por força do art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para:

1. rejeitar a preliminar de nulidade;
2. excluir as receitas relativas ao FGTS - taxa de administração e comissão por manutenção de contas da base de cálculo do Pasep;
3. reconhecer o direito à apuração da base de cálculo com observância da semestralidade, sem correção da mesma, como estabelecido na regulamentação então vigente;
4. reconhecer direito à compensação de indébitos apurados em determinado período de apuração, devidamente atualizados pelos índices oficiais, com os débitos apurados em períodos subsequentes; e
5. manter a multa de ofício e os juros de mora, conforme consta na decisão da primeira instância.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

MARIA CRISTINA ROZA/DA COSTA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 07
Celma Maria Albuquerque
Mat. Stape 94442

2º CC-MF

FL

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir da i. Relatora e daqueles que entendem que possa subsistir o lançamento, neste caso sob dois motivos:

Em primeiro lugar, por entender que a contribuinte recolheu o devido em conformidade com a regra vigente à época dos fatos. Em respeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica, os pagamentos efetuados em conformidade com a regra reinante à época do adimplemento da obrigação, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extingue os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Em segundo lugar, e fundamentalmente, porque o lançamento, em sendo possível, superado a primeira questão, foi efetuado em total inconformidade com a Lei Complementar nº 8/70 e o Decreto regulamentador nº 71.618/72.

O Decreto nº 71.618/72 dispôs, de forma clara, em seu art. 14, sintonizado com o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 – que:

“Artigo 14. A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior.”

O lançamento não se ateu ao dispositivo legal ao desconsiderar a semestralidade da base de cálculo do Pasep.

A insubsistência do lançamento que não observa todos os ditames da Lei Complementar nº 8/70 vem sendo adotada pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes de forma unânime, nos casos similares da LC nº 7/70, conforme exemplos de ementas a seguir reproduzidas:

“Acórdão 107-06296 – Rec. 005959

Matéria: PIS/RECEITA OPERACIONAL

Recorrida/Interessado: DRJ-BELÉM/PA

Data da Sessão: 19/06/2001

Relator: Natanael Martins

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DECLARAR insubsistente o lançamento, por não ter obedecido os ditames da Lei Complementar nº 07/70.

Ementa: PIS/FATURAMENTO - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O lançamento de PIS que não observa todos os ditames da Lei Complementar 7/70 não pode prevalecer.

Acórdão 101-93847 – Rec. 128035

Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 23/05/2002



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 04
Celma Maria Albuquerque
Mat. Slape 94442

2ª. CC-MF
Fl.

Relator: Sandra Maria Faroni

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Ementa: PIS - Não tendo, o lançamento, observado a norma prevista no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 07/70, deve ser cancelada a exigência do PIS. Recurso provido.

Acórdão 107-06388 - Rec. de ofício nº 125944

Recorrida/Interessado: MASTER ESTACIONAMENTO S/C LTDA.

Data da Sessão: 23/08/2001

Relator: Paulo Roberto Cortez

Resultado: OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DECLARAR insubsistente o lançamento.

Ementa: PIS/FATURAMENTO - DECORRÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR 7/70 - BASE DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O PIS, exigido com base no faturamento, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior. (...)"

Nos casos da LC nº 7/70, ainda poderiam pairar dúvidas na sua interpretação do art. 6º, parágrafo único, porque a redação poderia ser entendida por alguns como duvidosa. Não é o caso do Pasesp, onde o Decreto nº 71.618/72 dispôs, de forma clara, em seu art. 14, a semestralidade da base de cálculo.

De fato, não há "como" admitir o recálculo do *quantum* devido, considerando a base de cálculo de seis meses atrás, ou o fato gerador de seis meses adiante sem deixar de promover um novo lançamento, onde esteja espelhada a apuração dos fatos à luz da legislação vigente. Lançamento é válido ou não. Se os valores são insubsistentes porque não apurados na forma do art. 142 do CTN, insubsistente é a sua manutenção.

A ausência dos requisitos elementares do art. 142 do CTN, à luz do dispositivo legal aplicável à situação ora descrita como válida, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura, material, e não apenas por um vício formal, caracterizado pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.⁶ Trata-se de preterição de formalidade material, ensejadora do cancelamento da exigência fiscal, eis que não presente condição ou requisito para a eficácia jurídica do ato administrativo.

⁶Não se trata de vício de forma. O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10168.005572/96-13
Recurso nº : 103.801
Acórdão nº : 202-17.402

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 08 / 04
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

2ª CC-MF
Fl.

À luz do que dispõe o art. 142 do CTN, o lançamento é um ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo) desencadeando efeitos confirmatório-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo⁷. Os elementos do lançamento definidos no art. 142 representam formalidades intrínsecas ou viscerais desse ato administrativo.

A simples revisão do lançamento, como sugerido pela ilustre e respeitável Relatora, recalculando-se o tributo com base na legislação do Pasp e, portanto, pela semestralidade, implicaria alterações que atingem diretamente os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Os dispositivos legais que fundamentam a revisão do lançamento, no tocante à determinação da base de cálculo e ao prazo de recolhimento são inteiramente distintos.

Resulta claro, portanto, que tais alterações no lançamento em debate somente podem ser viabilizadas se cancelada a exigência anterior, procedendo-se, em sendo o caso, a novo lançamento de competência privativa da autoridade administrativa.

Nesse contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, auferir, e precisar o valor devido, revelam-se incompatíveis com o ato administrativo já formalizado, eivado de vício material. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não está definida.

Portanto, em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem nortear as atividades da Administração, no que se refere ao período sujeito às regras da Lei Complementar nº 8/70 e do Decreto nº 71.618/72, voto pela nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁷ Comentários ao Código Tributário Nacional – Misabel Abreu Machado Derzi – Ed. Forense – pág. 355.