



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Sessão : 23 de maio de 2001

Recurso : 116.466

Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE

Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES – Não existindo, no caso, uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade. **PIS/PASEP - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÕES** – Nem as Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70, nem a Medida Provisória nº 1.212/95, suas reedições, e, por último, a Lei nº 9.715/98, previram como exclusões da base de cálculo do PIS e do PASEP o ICMS, a Reserva Global de Reversão e a Conta Consumo de Combustível. Impossibilidade de serem aceitas exclusões sem a existência de previsão legal. **MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA** - Sendo o procedimento de ofício, inclusive com lavratura de auto de infração, a multa a ser aplicada é a de ofício no percentual de 75% conforme legislação. Seja qual for o motivo do não recolhimento da contribuição no vencimento, a mesma deve ser acrescida de juros de mora. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

Jorge Freire
Presidente

Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Recurso : 116.466

Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada foi autuada em 13.12.99 relativamente ao PASEP, por falta de recolhimento, fatos geradores referentes aos períodos de 01/95 a 07/98. Consta, no auto de infração, a seguinte legislação como enquadramento legal: arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei Complementar nº 08/70; Título 5, capítulo 2, Seções 1, 2 e 3 do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82, e arts. 2º, 3º, 7º e 8º, da Medida Provisória nº 1.249/95 e suas reedições.

Tempestivamente, a ora recorrente apresentou a impugnação, alegando que: a) é nulo o lançamento, de vez que a empresa deixou de ser estatal em 17.04.98, não podendo ser contribuinte do PASEP; b) por conta do que representam a Reserva Global de Reversão e a Conta de Consumo de Combustível, devem ser excluídas da base de cálculo do PASEP; c) é necessário interpretar sistematicamente a Lei Complementar nº 08/70 e a Lei nº 9.715/98; d) devem ser observados os princípios da justiça e da isonomia; e) é necessário dar tratamento diferenciado às companhias energéticas; f) a interpretação deve ser feita em consonância com o conceito de faturamento; e g) sendo a prática contábil aceita tacitamente pela verificação fiscal, caracterizando conduta de boa-fé, devem ser excluídos a multa e os juros de mora.

A DRJ em Fortaleza - CE manteve integralmente o lançamento.

Em seguida, a contribuinte interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, arrolando bens, com base em liminar da 7ª Vara da Justiça Federal do Ceará.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Quatro são as questões a serem apreciadas, quais sejam: a) a nulidade do lançamento, a partir de quando a empresa foi privatizada, de vez que deixou de ser contribuinte do PASEP; b) a exclusão da base de cálculo do PIS/PASEP do ICMS, da Reserva Global de Reversão e da Conta de Consumo de Combustível em relação ao ano de 1988; e c) a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora.

Analiso, a seguir, item a item.

Alega a recorrente a nulidade do lançamento, sob o argumento de que, após a sua privatização em 17.04.98, deixou de ser contribuinte do PASEP e, em relação a este período, o auto de infração ficou sem indicar os dispositivos legais afrontados.

Examinando-se o auto de infração, constata-se que o enquadramento legal do referido período está assentado nos artigos 2º, 3º, 7º e 8º, da Medida Provisória nº 1.249/95 e suas reedições, a seguir transcritos:

“Art. 2º. A Contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Art. 3º. Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industriais - IPI, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Art. 7º. Para efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º. A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - 0,65% sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.”

Pela simples leitura dos artigos transcritos acima resulta evidente que não existe a lacuna alegada pela recorrente.

Por outro lado, é bom que se diga que o lançamento somente pode ser nulo se violadas uma das disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não é o caso.

Improcede, pois, a alegada nulidade.

Quanto às exclusões pretendidas, com as homenagens à DRJ em Fortaleza – CE, faço minhas as importantes considerações constantes da Decisão Recorrida de fls. 98 a 109:

“NO MÉRITO:

Inclusão da Reserva Global de Reversão e da Conta de Consumo de Combustível na Base de Cálculo do PASEP:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Do teor da impugnação, extrai-se que o contribuinte pretende excluir a Reserva Global de Reversão (RGR) e a Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) da base de cálculo do Pasep, dada a natureza de "encargos financeiros" de que se revestem tais rubricas devidas mensalmente ao Poder Concedente.

Para sustentar seu intento invoca a seu favor a necessidade de interpretar sistematicamente a Lei Complementar nº 08/70 com a Lei nº 9.715/98, levando em consideração "os princípios jurídico-constitucionais, em especial, o da capacidade econômica, o da justiça e o da isonomia".

Dúvidas não pairam de que o crédito tributário foi constituído em conformidade com o que determina a legislação de regência.

Conforme aduz a defesa, observa-se que a legislação do Pasep não faz expressa menção quanto a possibilidade do ICMS normal, da RGR e da CCC serem excluídas da base de cálculo para fins de apuração da citada contribuição.

Ressalte-se que a administração tributária está vinculada a um dos princípios básicos da administração pública, qual seja, o da **legalidade** (CF/88, arts. 5º, inciso II; 37 e 150, I), não podendo dar entendimento diferente do estabelecido em lei.

Cumpre à lei instituidora da contribuição em tela definir expressamente todos os seus aspectos, tal como dispõe o artigo 97 do CTN, a saber: fato gerador, base de cálculo e alíquota.

No dizer de Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, pág. 110), que adoto: "*A legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para o alcance de tributos. Requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessário à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.*"

"Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

"Ao aplicador da lei vedase a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários."

Saliente-se que, em respeito à segurança das relações Fisco x Contribuinte, é dever da administração tributária fazer cumprir as normas legais emanadas pelo Poder Legislativo e devidamente sancionadas e promulgadas pelo Poder Executivo. Ao contribuinte é assegurado o direito de buscar a proteção jurisdicional do Estado, quando se sentir lesado ou ameaçado em seu direito. Não podem, pois, ser aceitas as atitudes tomadas pelo contribuinte a seu arbítrio, deixando a seu critério a decisão de cumprir ou deixar de cumprir norma legalmente posta no ordenamento jurídico.

Não se pode desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, cuja validade está sendo questionada, sob pena de responsabilidade funcional, prevista no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66.

Assim, é dever cogente a aplicação dos seguintes atos normativos, pertinentes aos fatos geradores de 1995 a 1998, de que trata o presente Auto de Infração.

A Lei nº 8.631, de 4 de março de 1993, entre outras providências, dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica e determina, em seu art. 9º, que o art. 4º e seus parágrafos da Lei nº 5.655, de 20 de maio de 1971, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.432, de 17 de maio de 1988, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º Serão computadas no custo de serviço das empresas concessionárias, supridoras e supridas, quotas anuais da reversão, com a finalidade de prover recursos para reversão, encampação, expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica.

§ 1º A quota anual de reversão, a ser fixada pelo Poder Concedente, corresponde ao produto de até três por cento incidente sobre o investimento do concessionário composto pelos saldos pro rata tempore, nos exercícios de competência, do Ativo Imobilizado, em Serviço, não se computando o Ativo Intangível, bem como deduzindo-se a Depreciação Acumulada, as Doações e Subvenções



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

para Investimento e Obrigações Especiais, Reversão, Amortização, Contribuição do Consumidor e Participação da União.

§ 2º O Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE), do Ministério de Minas e Energia, fixará, nos termos da legislação em vigor e nos períodos de competência, os valores da quota anual de reversão para cada concessionário.

§ 3º Os concessionários de serviços públicos de energia elétrica depositarão mensalmente, até o dia quinze de cada mês seguinte ao de competência, em agência do Banco do Brasil S.A., as parcelas duodecimais de sua quota anual de reversão na conta corrente da Centrais Elétricas Brasileiras S.A.(Eletrobrás) - Reserva Global de Reversão.

§ 4º A Eletrobrás destinará os recursos da RGR aos fins estipulados neste artigo, inclusive à concessão de financiamento às empresas concessionárias, para expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica e para reativação do programa de conservação de energia elétrica, mediante projetos específicos." (grifei)

Determina também a mesma lei, em seu art. 1º, § 3º, que no custo do serviço de cada concessionário distribuidor serão obrigatoriamente incluídos os valores relativos aos preços da energia elétrica comprada aos concessionários supridores, inclusive o transporte da energia gerada pela Itaipu Binacional, os relativos às quotas anuais da **Reserva Global de Reversão (RGR)** ao rateio do **custo de combustíveis** e às compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos devidos por usinas próprias.

Conforme relatado pelo impugnante, a **Conta de Consumo de Combustível - CCC**, por sua vez, foi criada pela Lei nº 5.899/73, especificamente no art. 13, inciso III, no qual descreve sua finalidade, como sendo a de repartir entre os diversos agentes do setor os ônus e vantagens decorrentes da utilização de combustíveis fósseis para fins de geração de energia elétrica, a saber:

"Art. 13. A coordenação operacional, a que se refere o artigo anterior, terá por objetivo principal o uso racional das instalações geradoras e de transmissão existentes e que vierem a existir nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

sistemas interligados das Regiões Sudeste e Sul, assegurando, ainda:

(..)

III - que os ônus e vantagens decorrentes do consumo de combustíveis fósseis, para atender às necessidades dos sistemas interligados ou por imposição de interesse nacional, sejam rateados entre todas as empresas concessionárias daqueles sistemas, de acordo com critérios que serão estabelecidos pelo Poder Executivo.”

Conforme se depreende dos autos, tanto a RGR quanto a CCC são incluídas formalmente no faturamento das concessionárias, cujos valores são cobrados dos consumidores finais, integrando o preço dos serviços e o resultado obtido nas operações de conta alheia.

Por sua vez, denota-se que a conta RGR bem como a conta CCC têm a mesma natureza jurídica, integrando também o custo do fornecimento de energia elétrica.

A Lei Complementar nº 8/1970, que instituiu o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep estabeleceu, em seu art. 3º, que as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações contribuiriam para o programa com um percentual de suas receitas orçamentárias, inclusive transferências e receitas operacionais. Este percentual, a partir de 1973 até a publicação do Decreto-lei nº 2.445/1988, foi de 0,8%.

A base de cálculo da contribuição ao Pasep das empresas públicas e sociedades de economia mista estava definida no art. 3º da Lei Complementar nº 8/1970, e no art. 8º do Decreto nº 71.618/1972, que regulamentou a referida lei, dispondo, respectivamente, *in verbis*:

"Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1º de julho de 1971, 0,6% (seis décimos por cento), em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subsequentes."

"Art. 8º - A contribuição das empresas públicas e sociedades de economia mista da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios corresponderá à aplicação sobre suas receitas operacionais e transferências recebidas através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios dos seguintes percentuais:

(...)

III - 0,8% nas contribuições devidas no ano de 1973 e nos subsequentes."

O Decreto-lei nº 2.445, de 29/06/1988, alterado pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21/07/1988, estabelecia em seu art. 1º, inciso III, que as empresas públicas estariam obrigadas ao recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep, cuja base de cálculo seria composta pela receita operacional bruta acrescida das transferências correntes e de capital recebidas, incidindo sobre o total a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

Em face da declaração de constitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 148-754-2/1993, o Senado Federal, no uso da competência estabelecida no inciso X do art. 52 da Constituição Federal de 1998, editou a Resolução nº 49, de 1995 (DOU de 10/10/95), suspendendo a execução dos referidos decretos-leis.

Tendo em vista os efeitos *ex tunc* da declaração de constitucionalidade atribuídos pelo Decreto nº 2.346/1997 em seu art. 1º, § 2º, a matéria voltou a ser disciplinada pela Lei Complementar nº 8/1970.

Após a Resolução do Senado nº 49/1995 foi editada a Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, revogada pela MP nº 1.249, de 14/12/95, que nas reedições, tomou diversos números, por último com o nº 1.676-37/1998, convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/1998.

Os citados atos normativos passaram a regular a sistemática de cobrança do PIS/PASEP, aplicando-se aos fatos geradores a partir de 1º/10/95



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

até 31.01.99, uma vez que a Lei nº 9.715/98 foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27.11.98, com aplicação a partir de 01.02.99.

A Lei nº 9.715, de 25/11/1998, bem como as Medidas Provisórias que lhe antecederam, dispõe em seus arts. 2º, inciso I, e 3º, que a contribuição para o PIS/Pasep será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês, considerando-se **faturamento** a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Os §§ 4º e 5º do art. 2º da mesma lei dispõem que, a partir de 1º/11/1996, não se incluem na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

Ressalte-se o que diz o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 21/05/1996 (DOU 22/05/96), item 3 e subitens 3.1; 4 e 5:

"3. ... observa-se que as pessoas jurídicas de direito público ou privado, alinhadas a seguir, sujeitam-se à referida exação, tendo base de cálculo e alíquota distintas, segundo suas características e peculiaridades:

3.1 - Empresas Públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias - base de cálculo: faturamento mensal, assim considerado a receita bruta proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado obtido nas operações de conta alheia; - alíquota: 0,65%;

(...)

3.3 - Pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Municípios e suas autarquias) - base de cálculo: o valor mensal das receitas correntes arrecadadas, inclusive as que tenham sido arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade dentre as citadas, e das transferências correntes e de capital recebidas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

*deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas;
- alíquota: um por cento.*

(...)

4. As empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias ou outras entidades estatais, que explorem atividade econômica, estão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, não podendo usufruir de tratamento diferenciado, como se depreende do disposto no art. 173 e seus §§, da Constituição Federal, embora possam estar incluídas no conceito de entidades públicas e recebam transferências correntes e/ou de capital das pessoas jurídicas de direito público interno.

5. Assim, não há que se cogitar de exclusão da base de cálculo das contribuições devidas, pelas pessoas jurídicas de direito público, em razão de transferências correntes e de capital efetivadas às entidades de que trata o subitem 3.1 acima, por serem aquelas, pessoas jurídicas de direito privado. " (grifei)

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 (DOU de 28/11/1998), porém, modificou a base de cálculo da contribuição, mediante nova conceituação de receita bruta, definindo esta como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, tratamento válido para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999 (art.17, I).

Sem embargo, o § 2º do art. 3º da lei prescreve, de forma taxativa, algumas hipóteses de exclusão de receitas da base de cálculo.

Ressalte-se que o art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, proclama que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule o correspondente tributo ou contribuição.

A hipótese de exclusão prevista no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998, assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82
Acórdão : 201-74.655

"Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

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

(...)

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

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, até a última reedição, a de nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, conforme consta de seu art. 2º, manteve a redação dada ao § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, ou seja, não alterou as hipóteses de exclusão da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

Data maxima venia, para compreensão do citado dispositivo legal deve utilizar-se o método da interpretação restritiva, aquele que se mantém atrelado às expressões contidas nas palavras da lei, uma vez que se processa da vontade normativa.

Por todo exposto, tendo em vista que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 supracitada não é auto-aplicável, carecendo de norma regulamentadora pelo Poder Executivo, as importâncias que, computadas como receita, só poderão ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o Pasep se tal exclusão for prevista em regulamentação que vier a ser feita pelo Poder Executivo.

Assim, tendo em vista a inexistência de lei específica permitindo a exclusão da Reserva Global de Reversão e da Conta Consumo de Combustível da base de cálculo do PIS/PASEP, e a não-regulamentação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Poder Executivo até o presente momento, conclui-se que foram indevidas as exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP da RGR e CCC feita pela COELCE nos anos de 1995 a 1998, por absoluta falta de amparo legal, razão pela qual mantém-se a autuação a esse título.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PASEP:

Prosseguindo em sua impugnação, a autuada insurge-se contra a inclusão da parcela relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base tributável do presente auto de lançamento. Cabe destacar que o ICM foi inicialmente regulamentado pelo Decreto-lei nº 406, de 21/12/1968, que revogou e substituiu os artigos 52 a 58 do Código Tributário Nacional. Novas incidências introduzidas pela CF/1988 - serviços de transporte e comunicação e passando a denominar-se ICMS - não previstas naquele diploma, foram regulamentadas pelo Convênio nº 66/1988. Ambos sofreram alterações significativas introduzidas pela Lei Complementar nº 87 (a chamada "Lei Kandir"), de 13/09/1996.

Com relação à matéria ora em exame, o Decreto-lei nº 406/1968 assim dispunha no § 7º de seu artigo 2º, que abaixo transcrevo:

"O montante do Imposto de Circulação de Mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

E a Lei Complementar nº 87/1996, também praticamente repetindo o mesmo texto do Decreto-lei nº 406, no inciso I do § 1º do seu art. 13, assim dispõe:

"§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."

Esta regra aplica-se, como sempre se aplicou, a toda e qualquer operação sobre a qual incida o ICMS, e integra a "técnica de tributação", prestando-se para determinar que o ICMS deve ser embutido no preço da mercadoria e dos serviços fornecidos.

Tal regramento destina-se, apenas, para determinar que o ICMS deve ser embutido no preço total da operação ("por dentro"), e não destacado e adicionado ao preço ("por fora"), ou seja, **para caracterizar o ICMS como um imposto indireto (cujo encargo é transferido ao consumidor)** cobrado "por dentro" do preço, diferenciando-se do IPI, que também se trata de um imposto indireto, mas cobrado "por fora".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

A título de mero auxílio para melhor entendimento, demonstramos a diferença na técnica da tributação entre esses dois impostos com os seguintes exemplos:

1º) ICMS - em uma venda de mercadoria pelo preço de R\$ 18.000,00, esse será o valor constante da nota fiscal; o ICMS, de 18%, ou seja, de R\$ 3.240,00, já está incluído no preço, mas é destacado em um espaço apropriado, para mero controle - o consumidor somente paga R\$ 18.000,00, vez que o imposto já está embutido, ou seja, já integra sua base de cálculo;

2º) IPI - em uma venda de produto industrializado pelo preço de R\$ 18.000,00, esse será o preço do produto constante da nota fiscal, mas o IPI, de 18%, por hipótese, ou seja, de R\$ 3.240,00, será adicionado ao preço do produto, e também destacado em um espaço apropriado - o consumidor pagará o valor total de R\$ 21.240,00, vez que o imposto não está embutido no preço, ou seja, não integra sua base de cálculo.

Essa diferença entre a cobrança "por dentro" e "por fora" é de grande importância, visto que o IPI, por ser cobrado "por fora", não integra o faturamento da empresa para fins de incidência do PIS, da Cofins e do IRPJ, enquanto que o ICMS, ao contrário, por ser cobrado "por dentro", integra o faturamento da empresa, sobre ele incidindo esses tributos, o que já foi até sumulado pelo E. STJ (súmulas 68 e 94).

Versando sobre o assunto, "*mutatis mutandis*", diz o Parecer Normativo CST nº 77/86, em sua ementa:

"O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, consequentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL".

E nos itens e subitens 5, 5.1, 5.2 e 5.3, o mesmo Parecer Normativo esclarece:

"5. A Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL das empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços é, conforme o artigo 16 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

(RECOFIS), a receita bruta, assim considerado o faturamento deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto Único Sobre Minerais - IUM, observadas as exclusões autorizadas no art. 32 do referido regulamento ".

"5.1 A legislação enuncia taxativamente que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta de vendas, salvo aquelas cujas exclusões sejam expressamente autorizadas. O artigo 32 do RECOFIS trata das exclusões da base de cálculo, dentre as quais não se encontra o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias ".

"5.2 Através do Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966, foi acrescentado o parágrafo 4º ao artigo 53 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que dispõe sobre o valor tributável do ICM, para declarar que o montante desse imposto integra o valor ou o preço da operação, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente. O art. 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ao definir a base de cálculo do ICM, ressalvou, no § 7º a disposição supra ".

"5.3 Portanto, por disposição expressa de lei, o montante do ICM integra o valor ou o preço da operação. Considerando que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta (faturamento deduzido do IPI e IUM), excluídas desse valor somente as parcelas expressamente enunciadas na legislação, não constando entre elas o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, é evidente que também sobre a parcela concernente ao ICM, que compõe o valor total referente às operações próprias da empresa, há de incidir a Contribuição para o FINSOCIAL ".

Anteriormente ao Parecer Normativo CST nº 77/1986 (e à Portaria MF nº 119/1982), já se expressara, aliás, no mesmo sentido, o Parecer Normativo nº 70/1972, em cuja ementa se lê:

"Nos termos da lei, o ICM tem por base de cálculo "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ", integrando este valor o montante do próprio tributo; consequentemente, este integra o preço da mercadoria ou o seu custo "



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Com referência à IN SRF nº 51, de 03/11/1978, cumpre ressaltar que, embora a mesma mencione a não inclusão dos "impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante", é exaustiva e proposital a citação, no mencionado ato, apenas do Imposto Sobre Produtos Industrializados e do então vigente Imposto Único sobre Minerais, pois o ICM, sendo imposto sobre vendas, compõe a receita bruta, conforme se depreende do Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12.

Sobre esta matéria, o Poder Judiciário, afora as já referidas súmulas emanadas do STJ, continua a pronunciar-se em sentido favorável às teses do Fisco, do qual é exemplo o Acórdão recentemente prolatado pelo TRF da 4ª Região:

"COFINS. Inclusão do ICMS na base de cálculo. O ICMS, como parcela componente do preço da mercadoria, faz parte do faturamento e, portanto, integra a base de cálculo da COFINS. Apelação improvida." AC un da 1ª Turma do TRF 4ª Região - AC 97.04.15027-07PR e 97.04.15026-1/PR - Relator: Juiz Volkmer de Castilho - j. 27.05.97 - Aptc.: Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz Ltda.; Apda.: União Federal - DJU de 25/06/1997, p. 48.407. Grifei.

No mesmo sentido tem decidido o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, do que é exemplo os acórdãos abaixo reproduzidos:

"PIS/FATURAMENTO - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO ICMS - PRECEDENTES - I - Consoante enunciado da Súmula 68 do STJ a Parcela relativa ao ICMS é incluída na base de cálculo do PIS. Precedentes jurisprudenciais. 2 - ... 3 - Não havendo recolhimento espontâneo, e originando-se a exação de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de ofício prevista em lei. Todavia, desde a vigência da Lei nº 9.430/96, nos casos como o presente, deve aplicar-se a multa de ofício prevista em seu art. 44, I, face ao que dispõe o art. 106, II, c, do CTN. Nesses termos, reduz-se a multa para 75% (setenta e cinco por cento). Recurso voluntário parcialmente procedente." (Ac. 201-73.210, Sessão de 20/10/1999 - grifos não originais).

"Processo nº: 10840.001828795-91



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

*Sessão de: 02/02/99 Recurso nº: 101618 Ac nº: 201- 72392
Recorrente: DIPROFAR DISTRIB. PROD. FARMACÊUTICOS LTDA.*

Recorrida: DRJ - Ribeirão Preto/SP

Relator: JORGE OLMIRO LOOCK FREIRE

COFINS - I - A parcela referente ao ICMS, por ser cobrada por dentro, inclui-se na base de cálculo da Cofins. Precedentes jurisprudenciais. Se o legislador ordinário, eventualmente, ofende norma constitucional, falece competência a Tribunais Administrativos reconhecê-lo incidentalmente, posto ser competência exclusiva do Poder Judiciário.”

Demonstrado, então, que o ICMS integra o preço pago, que, por sua vez, leva ao faturamento da empresa, base de cálculo, tanto da COFINS quanto do PIS/PASEP. Tal argumento fica reforçado pela simples constatação de que a LC 70/1991, em seu art. 2º estabelece claramente o faturamento mensal como base de incidência, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Cabe aí uma singela consideração: se realmente fosse intenção do legislador complementar excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, bastaria concretizar esta intenção em qualquer um dos artigos daquele diploma legal.

EXCLUSÃO DE JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO:

Alega a autuada que tendo em vista a aceitação tácita por parte da Fazenda Nacional, a postura adotada pela empresa durante anos no recolhimento desta contribuição, no que concerne às aludidas exclusões da base de cálculo, se configura a hipótese inserta no inciso III, *caput* e parágrafo único do art. 100 do CTN.

Quanto ao assunto, entretanto, não apresenta a impugnante nenhuma documentação, comprovando, efetivamente, orientação por parte de qualquer autoridade administrativa da SRF, no sentido de excluir da base de cálculo da contribuição em lide os valores relativos à Reserva Global de Reversão, Conta Consumo de Combustível e ICMS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

Dúvidas houvessem sobre o assunto, caberia ao contribuinte efetivar consulta junto à Receita Federal, a fim de consolidar o seu entendimento quanto ao procedimento contábil-fiscal a ser adotado.

Juros de Mora:

Em relação aos juros de mora, a impugnante contestou aspectos que não comportam discussão administrativa. Os juros de mora calculados por percentual equivalente à taxa Selic encontram previsão legal na Medida Provisória nº 1542/1996, art. 26; na Lei n.º 9.065/1995, art. 13; e na Lei nº 9.430/1996, art. 61, § 3º.

Tais instrumentos legais estão respaldados pela permissão constante do CTN, art. 161, § 1º, que confere à lei a faculdade de determinar percentual diverso daquele lá previsto:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (Grifou-se)

Uma vez que a lei assim dispôs - art. 13 da Lei nº 9.065/1995, art. 26 da Medida Provisória n.º 1.542/1996 e art. 61, § 3.º, da Lei n.º 9.430/1996 - definindo que os juros de mora "serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente", não merece acolhida a pretensão de exclusão dos juros de mora.

Desse modo, correta a aplicação dos juros de mora como descrito.

Multa de Ofício:

No que tange à aplicação da multa, é de se destacar que a multa de 75% (setenta e cinco por cento) decorre de infrações às regras instituídas pelo direito fiscal e é devida no lançamento de ofício com objetivo punitivo, e sua finalidade visa inibir a inadimplência, pois a sua não exigência acarretaria



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10380.030282/99-82

Acórdão : 201-74.655

injustiça com os contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações fiscais.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, somente podem ser reconhecidos pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Dispõe o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, imposição menos gravosa da Lei nº 8.218/91 (art. 4º, inciso I), *in verbis*:

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

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

Assim, constatada a infração fiscal, impõe-se a aplicação da multa de 75%, de que trata o dispositivo legal acima.

Com efeito, nos termos do artigo 97, inciso VI do CTN somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Advindo de lei a cobrança da multa de ofício e não podendo a autoridade administrativa de julgamento reduzi-la e nem alterá-la sem que haja expressa previsão legal, é de se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, sobre os valores do PIS/PASEP não recolhidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.030282/99-82
Acórdão : 201-74.655

CONCLUSÃO

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA