



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/202-121471

Recorrente : CLEALCO AÇÚCAR E ALCOOL S/A
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 18/07/03 105
VISTO

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA. Tendo havido recolhimentos parciais, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se opera em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. SEMESTRALIDADE. Na vigência da Lei Complementar nº 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária, observadas as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73.

MULTA DE OFÍCIO. VALORES DECLARADOS EM DCTF. É descabido o lançamento de multa de ofício sobre os valores declarados em DCTF apenas quando declarado saldo a pagar, mas não quando declarada compensação ou que o tributo está *sub judice*.

JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL. É indevido o lançamento de juros de mora sobre crédito tributário com exigibilidade suspensa por força de depósito judicial.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Falta aos Conselhos de Contribuintes competência para deixar de aplicar lei ou outro ato normativo ao argumento de sua inconstitucionalidade, a menos que pacificada a questão pela jurisprudência da Suprema Corte.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CLEALCO AÇÚCAR E ALCOOL S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para reconhecer a decadência parcial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta. II) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Eduardo da Rocha Schmidt
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Recorrente : CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A.

RELATÓRIO

Tratam-se de lançamentos de ofício, por intermédio de três autos de infração distintos, todos cientificados à Contribuinte por via postal, com aviso de recebimento datado de 23 de novembro de 2000, para exigência de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS não recolhida nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1995 e julho de 2000.

Pelo auto de infração de folhas 3 a 9, foi lançada a diferença de Contribuição para o PIS não recolhida nos períodos de apuração de fevereiro de 1999 a julho de 2000, uma vez que a Contribuinte, amparada por decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário pelo depósito judicial do tributo, recolheu a Contribuição nos moldes estabelecidos pela Lei Complementar nº 7/70, bem como os juros devidos em função e a partir do não recolhimento, não tendo sido lançada multa de ofício.

Pelo auto de infração de folhas 10 a 21, foi lançada Contribuição correspondente à diferença entre os valores declarados e os devidos nos períodos de apuração de janeiro de 1995 a janeiro de 1996, março de 1996, julho e agosto de 1996, janeiro a abril de 1997, junho de 1997 a janeiro de 1999, março e abril de 1999, junho de 1999, agosto de 1999 e dezembro de 1999 a junho de 2000, bem como multa de ofício e juros.

Finalmente, por intermédio do último dos autos de infração (folhas 22 a 31), foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS, multa e juros, referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1997 e julho de 1999, outubro e dezembro de 1999, declarados em DCTF como *sub judice*, devido ao fato de a Contribuinte não estar mais amparada por decisão judicial. No caso, propôs a Contribuinte medida judicial, já decidida em seu desfavor por sentença transitada em julgado, por meio da qual buscou fosse declarada a inexigibilidade da Contribuição para o PIS sobre a receita oriunda de álcool carburante.

A descrição dos fatos foi assim realizada pela Fiscalização:

“O presente procedimento fiscal foi instaurado para verificar a exatidão da apuração do PIS e COFINS em confronto com os valores declarados em DCTF (Declarações de Contribuições e Tributos Federais / Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais). Intimada em 26/07/2000, a empresa, paulatinamente, trouxe ao procedimento a documentação contábil solicitada e informações sobre as ações judiciais relacionadas a estas contribuições. A partir da documentação contábil foram elaborados os quadros I, II e III anexos, com as seguintes informações:

Quadro I – demonstrativo das receitas das vendas de bens e serviços. Nos anos de 1995 e 1999 foram incluídas também as receitas financeiras e demais receitas. Para o ano de 1995, até o mês de outubro tais receitas faziam parte

[Assinatura]



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

da base de cálculo do PIS Operacional. A partir de 1999, essas receitas inseriram-se no conceito de receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS, como disposto na Lei nº 9.718/98. Foram destacados também os valores das vendas de álcool carburante em cada período em razão dos valores sub-judice sobre estas receitas informadas em DCTF. Especificamente nos anos de 1999 e 2000, na rubrica "Demais Receitas" foram consideradas as receitas oriundas de subsídios pois não se enquadram entre as passíveis de exclusão, previstas no § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Quadro II – demonstrativo dos valores de PIS e COFINS apurados nos anos de 1995 a 1998, calculados sobre as receitas correspondentes de conformidade com a legislação aplicável, e sobre as receitas de álcool carburante, cujos valores foram confrontados com os declarados em DCTF.

Quadro III – demonstrativo dos valores de PIS e COFINS apurados a partir de 1999, calculados sobre a receita bruta (incluindo as receitas financeiras e demais receitas – com disposto nos artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98); sobre as receitas com álcool carburante, e somente sobre as receitas de bens e serviços (de conformidade com a sentença judicial proferida no processo nº 1999.61.07.000974-8 da 2ª Vara da Justiça Federal em Araçatuba).

Os valores sub-judice, a título de PIS e COFINS informados nas DCTF desde 1995, estavam amparados pelos processos judiciais, 91.07251548 para o PIS, e 92.0089409 para a COFINS, em que se pleiteava a inconstitucionalidade destas exações sobre o álcool combustível. Destes, a empresa trouxe ao procedimento apenas o relativo à COFINS, com sentença desfavorável desde 24/04/95, exarada pelo Juízo da 20ª Vara Federal de São Paulo, tendo sido negado também, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 15/03/2000, provimento à apelação interposta. Sobre o PIS, a empresa não trouxe quaisquer informações pelo qual se possa concluir estar amparada a não recolher os valores calculados sobre o álcool combustível.

Em conseqüência, nestes procedimentos serão efetuados os lançamentos do PIS (MPF 10820/00205/00) e COFINS (10820/00204/00), da seguinte forma:

- 1. Sobre as diferenças verificadas no período de 1995 a junho/2000 (colunas "L" e "M" dos quadros II e III respectivamente), nos termos do artigo 841, inciso III do RIR/99;*
- 2. Sobre os valores declarados em DCTF como sub-judice, a partir de janeiro de 1997 a junho/2000 (colunas 'M' e 'O' dos quadros II e III respectivamente), em razão de não mais se encontrarem amparados (sentença desfavorável em relação à COFINS e ausência de informação em relação ao PIS), lançados com observância do inciso I, § 2º do artigo 2º da IN 77/98 (valores declarados e não pagos – dispensa da multa de*



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

lançamento de ofício se o pagamento for efetuado até o vigésimo dia da ciência do lançamento);

3. *Sobre as diferenças verificadas a partir de fevereiro/1999 até junho/2000 (coluna "N" do quadro III), em razão da antecipação da tutela jurisdicional concedida em ação ordinária no processo 1999.61.07.000974-8, pela 2ª Vara da Justiça Federal em Araçatuba (SP), este com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, incisos II e IV da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN)."*

Em impugnação, quanto ao primeiro auto de infração, impugna a Contribuinte a exigência de juros calculados segundo a variação da Taxa SELIC, pelo fato de ter realizado o depósito judicial da quantia questionada.

Quanto ao segundo deles, sustenta que:

- a) o crédito tributário referente aos períodos de apuração de janeiro a novembro estaria extinto pela decadência;
- b) que a multa de ofício seria aplicável apenas quando não há entrega de DCTF, e não quando esta for entregue com erro, com valores inferiores àqueles efetivamente devidos, como no seu caso;
- c) que seria inconstitucional e ilegal a cobrança de juros calculados segundo a variação da Taxa SELIC; e
- d) que a base de cálculo com relação aos períodos de apuração de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996 seria o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, e não aquela apurada pela Fiscalização, sendo que o valor correto devido seria de R\$ 23.833,60.

Quanto ao terceiro auto de infração, alega a Contribuinte que:

- a) que a multa de ofício seria inexigível, na medida em que o principal teria sido declarado em DCTF; e
- b) que seria inconstitucional e ilegal a cobrança de juros calculados segundo a variação da Taxa SELIC.

O Lançamento foi julgado parcialmente procedente por acórdão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP, que excluiu pequena parcela da exigência formalizada pelo segundo auto de infração, em decorrência de erro na apuração do tributo. Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/06/2000



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

PIS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento do próprio período de apuração e não o do sexto mês a ele anterior.

PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÕES.

Normas legais supervenientes alteraram o prazo de recolhimento da contribuição para o PIS, previsto originariamente em seis meses.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial da Contribuição para o PIS é de dez anos.

CONSTITUCIONALIDADE.

O exame de constitucionalidade das leis é reservado ao Poder Judiciário.

JUROS DE MORA.

Os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, pagos após a data do respectivo vencimento, estão sujeitos a juros de mora calculados segundo a legislação vigente.

JUROS DE MORA. SELIC.

A exigência de juros de mora com base na taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.

No lançamento de ofício, aplica-se multa sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição exigida no percentual fixado pela legislação então vigente.

MP 1.212, de 1995. VACATIO LEGIS.

A declaração de inconstitucionalidade que posterga o início da produção de efeitos de Medida Provisória, não implica em vacatio legis se a legislação anterior não havia sido revogada, mas apenas modificada por esta Medida Provisória.



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Lançamento Procedente em Parte ”.

Inconformada, interpôs a Contribuinte recurso voluntário onde, basicamente, reitera os argumentos constantes de sua impugnação.

É o relatório.



Processo n^o : 10820.001791/00-13
Recurso n^o : 121.471
Acórdão n^o : 202-14.941

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir, sendo que, devido a grande variedade de questões abordadas pela Contribuinte em sua peça recursal, as examinarei separadamente, em tópicos próprios:

1. Decadência:

Em preliminar, sustenta a Contribuinte que parte do crédito tributário constituído por intermédio do auto de infração de folhas 10 a 21 estaria extinto pela decadência, por força do disposto no artigo 150, § 4^o, do CTN.

De fato, tendo havido recolhimentos parciais, tenho por aplicável a norma do § 4^o do artigo 150 do CTN, e considero como termo inicial para o cômputo do quinquênio legal a ocorrência do fato gerador, conforme reiterada jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, como se vê das ementas a seguir transcritas:

“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Art. e 173, I, do CTN).

- 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4^o, do CTN).*
- 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*
- 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*
- 4. Recurso especial improvido.”*

(RE 183.603-SP, ac. unân. da 2^a T. do STJ, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 13.8.2001)

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4^o, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de Divergência acolhidos.”

(EmDiv no REsp 101.407-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, ac. unân. da 1^a Seção do STJ, DJU 8.5.2001).

ES

11



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Assim, considerando que a Contribuinte foi cientificada da lavratura do auto de infração em 23 de novembro de 2000, tem-se por operada a decadência do direito de constituir o crédito tributário, com relação aos fatos geradores anteriores a 23 de novembro de 1995, devendo, neste particular, ser cancelada a autuação.

2. Base de cálculo da Contribuição nos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1996:

Sustenta a Contribuinte que a Fiscalização teria se equivocado ao levantar as bases de cálculo da Contribuição com relação aos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1996, inclusive, na medida em que não teria considerado o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, como determinaria a legislação aplicável, o que teria ocorrido com parte da exigência objeto do segundo auto de infração (folhas 10 a 21).

Assiste razão à Contribuinte. A base de cálculo da Contribuição para o PIS nos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1996, quando então era esta o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, nos termos do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70.

À primeira vista, realmente, tendo em mira unicamente as disposições contidas no parágrafo único do art. 6º, da Lei Complementar nº 7/70, diferença prática não há entre afirmar que *a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em junho*. Há, todavia, inegáveis diferenças jurídicas entre uma afirmativa e outra – e a atividade do intérprete deve se pautar por critérios eminentemente jurídicos e ter sempre por objeto o texto da lei –, que se evidenciam ainda mais quando se leva em conta a legislação posterior à citada Lei Complementar.

A lei não diz que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho, mas sim que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, que a base de cálculo da contribuição de julho será o faturamento do mês de janeiro. Este entendimento, como nos dá notícia MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA em artigo¹ publicado na RDDT nº 66, chegou a ser adotado pela própria Fazenda através do Parecer Normativo nº 44/80, onde se lê:

“cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-Faturamento começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base o faturamento de janeiro de 1971.”

Fixada esta premissa básica – a de que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, era o faturamento do sexto mês anterior – vê-se com facilidade que as Leis nºs. 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95, bem como a MP nº

¹ “PIS-Faturamento – Base de Cálculo: O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz de seu Histórico Legislativo”, p. 76/88.

25 //



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

812/94, alteraram, só e tão-somente, a data de vencimento e a forma de recolhimento do PIS, nada dispondo acerca de sua base de cálculo.

A verdade é que a base de cálculo do PIS só veio de ser alterada pela MP nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98.

Neste sentido decidiu recentemente a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê da ementa a seguir transcrita:

“PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que ‘faturamento’ representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. Recurso a que se dá provimento.”

(Recurso RD/201-0.337, Processo nº 13971.000631/96-08, Rel. Cons. Maria Teresa Martínez López, decisão por maioria, DJU, I, de 19.12.00, p. 8)

Portanto, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, entendo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS era o faturamento do sexto mês anterior, nos exatos termos do p. único de seu art. 6º. Tal sistemática perdurou até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que por força do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, e conforme decidido pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao ensejo do julgamento do RE 232.896, só passou a produzir efeitos em março de 1996.

Resta, porém, saber se deve a base de cálculo ser corrigida monetariamente durante a fluência desses seis meses. A ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, no voto condutor que proferiu no julgamento do recurso acima referido, assim se manifestou a respeito, *verbis*:

“No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base de cálculo da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora igualmente.

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.”

m S M



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Analisemos, pois, a questão, que neste ponto passa primeiro pelo exame do art. 97 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Ives Gandra da Silva Martins, em artigo titulado “A Correção Monetária no Código Tributário Nacional”², tece os seguintes comentários a respeito do citado dispositivo legal:

“Desta forma, não fere, hoje, o princípio da estrita legalidade ou da reserva absoluta de lei, a atualização monetária da base de cálculo, dentro dos estreitos limites de sua adequação.

Como se percebe, ao se referir expressamente ao instituto da correção, fê-lo o legislador adaptando-o ao princípio da legalidade, em um reconhecimento explícito de que todas as dívidas tributárias são dívidas de valor e não dívidas de dinheiro. A explicação, para o caso em espécie, representou, portanto, admissão de sua implícita inserção para todos os aspectos de obrigação tributária.”

Alerta o ilustre tributarista, todavia, e com muita propriedade, que a correta interpretação do § 2º do art. 97 depende da análise do disposto no parágrafo único do art. 100, também do Código Tributário Nacional, cujo teor é o seguinte:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribui eficácia normativa;

² In *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 40.

25 11



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifos nossos)

Assim conclui o renomado jurtributarista afirmando que “*a natureza jurídica da correção monetária não difere das multas por atraso no pagamento do tributo e dos acréscimos, enquanto incidente sobre o tributo*”³. Ou seja, incidiria a correção monetária tão-somente sobre os pagamentos efetuados após o vencimento da correspondente obrigação tributária, tal qual as multas e os juros moratórios. Inviável sua incidência, por conseguinte, no período compreendido entre a ocorrência do fato econômico que serve de base para a tributação e o vencimento da obrigação tributária.

Esta me parece ser a posição adotada por HENRY TILBERY, que, ao analisar “*o descompasso entre fato econômico e vencimento de imposto de renda*”⁴, formulou a seguinte lição, inteiramente aplicável ao caso, a saber:

“O valor efetivo do IR fica diminuído pelo lapso de tempo entre o momento do fato econômico – criação da riqueza – e o momento da exigibilidade do imposto, isto é, o vencimento da obrigação tributária.

Este efeito prejudicial para o Erário pode ser abrandado por várias técnicas como, por exemplo, intensificação da arrecadação na fonte, obrigação de pagamentos antecipados, tributação em bases correntes, atualização da obrigação tributária pelo lapso de tempo.

No Brasil verificou-se em recentes anos a utilização dos primeiros dois métodos, isto é, a preferência à retenção nas fontes e também pagamentos antecipados. Este último método foi utilizado no caso de pessoas jurídicas pelo recolhimento denominado 'duodécimos antecipados' já por muitos anos (Dec.-lei nº 62/66), (...), método este cuja penetração foi reforçada a partir de 1980 (Dec.-lei nº 1.704/79). Para as pessoas jurídicas foi introduzido um recolhimento antecipado, trimestral, a partir de 1980, sobre honorários profissionais e aluguéis recebidos de pessoas físicas (Dec.-lei nº 1.705/79).

(...)

Todavia, recentemente, as autoridades fazendárias voltaram a considerar a introdução do sistema de bases correntes a partir de 1983.

³ *In Op. Cit.*, p. 43

⁴ *In A Indexação no Sistema Tributário Brasileiro; A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 92



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Deve ser mantida nítida distinção entre o tempo que decorre entre produção de renda e vencimento do imposto em conformidade com a legislação vigente, em contraposição à demora entre vencimento e pagamento em atraso, esta segunda, uma hipótese diferente abordada em seguida.

Na primeira hipótese, isto é, o lapso de tempo até o vencimento, a diminuição do valor da obrigação tributária deve ser simplesmente vantagem que compensa, em parte, pelo agravamento da carga tributária causada pela inflação.

Portanto para esta parte da defasagem, não devia haver ajuste algum em favor do Erário.” (grifei)

Seguindo o caminho trilhado pelos ilustres doutrinadores, entendo que a legislação, que ao longo do tempo regulou a matéria, adotou o mesmo entendimento, qual seja, o de que a atualização monetária incidirá não a partir do momento da ocorrência do fato econômico eleito pelo legislador como base para calcular o tributo devido, mas somente a partir do momento da ocorrência do fato gerador. Veja-se o que dispõe a Lei nº 7.691/88:

“Art. 1º. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989, far-se-á a conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional - OTNs, do valor:

(...)

III - das contribuições para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no terceiro dia do mês subsequente ao do fato gerador.

§ 1º A conversão do valor do imposto ou da contribuição será feita mediante a divisão do valor devido pelo valor unitário diário da OTN, declarado pela Secretaria da Receita Federal, vigente nas datas fixadas neste artigo.

§ 2º O valor do imposto ou da contribuição, em cruzados, será apurado pela multiplicação da quantidade de OTN pelo valor unitário diário desta na data do efetivo pagamento.

Art. 2º Os impostos e contribuições recolhidos nos prazos do artigo anterior não estão sujeitos a correção monetária ou a qualquer outro acréscimo.

Art. 3º Ficará sujeito exclusivamente à correção monetária, na forma do art. 1º, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:

(...)

III - contribuições para:



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

(...)

b) o PIS e o PASEP - até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, arts. 7º e 8º), cujo prazo será o dia quinze do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.”

Como se vê, o marco temporal eleito pelo legislador como referência para incidência da correção monetária foi o da ocorrência do fato gerador, pois:

- a) por força do disposto no referido art. 1º, III, somente no terceiro dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador é que deveria ser feita a conversão do valor da contribuição (apurado em moeda – art. 1º, § 2º) para OTNs;
- b) não se sujeitava à correção monetária ou mesmo a qualquer outro acréscimo o PIS recolhido no prazo (art. 2º); e
- c) se sujeitava exclusivamente à correção monetária o PIS recolhido “até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador” (art. 3º, III, “b”).

Tal sistemática foi mantida pela legislação que posteriormente regulou a matéria (arts. 53, IV, da Lei nº 8.383/91, e 55 da Lei nº 9.069/95).

Necessário, pois, determinar-se que momento é este, quando se pode considerar ocorrido o fato gerador da obrigação tributária em tela, ou seja, qual “a data do nascimento da obrigação fiscal”⁵.

A questão, mais uma vez, passa pelo exame do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, em razão das considerações anteriormente tecidas, é agora de fácil solução. Isto porque, não custa repetir, a lei é claríssima, ao dizer que “a base de cálculo da contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro”, disse, também, que a obrigação fiscal nascida em julho seria calculada com base no faturamento de janeiro.

Não é o fato de ter faturado em janeiro que fazia com que uma empresa se visse obrigada ao pagamento da contribuição de julho, pois, caso viesse a cessar suas operações neste interregno, veria-se livre do pagamento da referida contribuição.

Entendo, portanto, que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, ao dizer que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, disse, na verdade, que a obrigação tributária nascida em julho terá por base de cálculo o faturamento de janeiro, base de cálculo essa que, em face das disposições contidas na Lei nº 7.691/88, deverá permanecer em valores históricos.

⁵ Baleeiro, Aliomar. *In Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 11ª ed., p. 710.



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Este foi o mesmíssimo entendimento que, afinal, prevaleceu na 1ª Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, como se vê do seguinte trecho do voto condutor proferido pela Ministra ELIANA CALMON:

“A compreensão exata do tema deve ter início a partir do fato gerador do PIS, pois este não ocorre para trás e sim para a frente. O fato gerador da exação ocorre mês a mês, com indicação de pagamento para o terceiro dia do mês subsequente (posteriormente, 5º dia, Lei 8.218/91).

Se assim é, a correção só pode ser devida da data do fato gerador à data do pagamento.

Sabendo-se até aqui qual é o fato gerador do PIS SEMESTRAL (faturamento) e a data de seu pagamento, resta saber qual é a sua base de cálculo, ou o quantitativo que determinará a incidência da alíquota.

Ai é que bate o ponto, pois o legislador, por questão de política fiscal, o que não interessa ao Judiciário, disse que a base de cálculo (faturamento) seria o anterior a seis meses do fato gerador.

O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.

Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via obliqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer.

Como vemos, não há que se confundir fato gerador com base de cálculo.

Sofre a correção o montante apurado em relação ao fato gerador, considerando-se como base de cálculo o faturamento mensal do semestre antecedente, porque assim está previsto em lei. A base de cálculo, entretanto, não é corrigida monetariamente, eis que silencia a LC 07/70 e a Lei nº 7.691/88, que previu expressamente:

(...)

Lembre-se aqui, só para argumentar, que a Lei nº 7.799/89 disciplinou o imposto de renda e estabeleceu, sem rodeios, a correção da base de cálculo. E assim o fez porque somente a lei pode estabelecer correção monetária sobre a base de cálculo, diante da impossibilidade de ser alterada a mesma por exercício de interpretação.”

Por outro lado, tenho por improcedente a alegação da Recorrente no sentido de que a Constituição da República, por seu artigo 239, não teria recepcionado o PIS com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73. Com efeito, como se pode perceber da



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

redação do citado dispositivo constitucional, o que foi recepcionado não foi o PIS “na forma que dispõe a Lei Complementar nº 7/70”, mas sim o PIS “criado” pelo referido diploma legal, donde se infere que o constituinte, implicitamente, recepcionou, também, a legislação posterior que validamente alterou as disposições do diploma legal em comento.

Entendo, pois, que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, era o faturamento do 6º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária.

3. Lançamento de multa de ofício sobre débitos confessados em DCTF:

Conforme reconhecido por pacífica jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, é indevido o lançamento de multa de ofício sobre valores declarados em DCTF e não pagos, mas apenas quando a declaração se deu no sentido de que a extinção do crédito tributário se daria mediante pagamento, o mesmo não ocorrendo quando a extinção do crédito se daria mediante compensação ou, então, quando estes forem declarados como *sub judice*.

Com efeito, nos termos do artigo 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/84, os **débitos** consignados em DCTF constituem dívida confessada, sendo passíveis de inscrição na Dívida Ativa da União:

“Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - O documento que formalizará o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência do referido crédito.

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido de multa de 20 % (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito da cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”

No caso, como se vê dos autos, não foi declarado saldo a pagar, pelo que se afigura incensurável o lançamento da multa de ofício, devendo ser mantida a decisão recorrida neste particular.

4. Lançamento de juros de mora sobre crédito tributário não recolhido com exigibilidade suspensa em razão de depósito judicial:

Questiona a Contribuinte a exigência, por intermédio do primeiro auto de infração (folhas 3 a 9), de juros de mora sobre valores depositados judicialmente, assistindo-lhe razão, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência:



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - A propositura de ação judicial anterior ao procedimento fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente.

JUROS DE MORA - Somente são devidos até a data do efetivo depósito judicial.

MULTA DE OFÍCIO - Indevida sua aplicação sobre as quantias efetivamente depositadas antes da ação fiscal.

Recurso parcialmente provido.”

(3ª Câm. do 1º C.C., Rel. Cons. Vilson Biadola, Recurso 113.273, Ac. 103-18.617, v. u., j. em 14.5.97)

“NORMAS PROCESSUAIS - AÇÃO JUDICIAL - A opção pela via judicial, instância autônoma e superior, importa renúncia às instâncias administrativas, tornando definitiva, nesse âmbito, a exigência do crédito tributário em litígio.

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - Não cabe multa de ofício na constituição de crédito tributário, quando a sua exigibilidade se encontra suspensa por concessão de liminar em mandado de segurança, ou quando por depósito integral de seu montante. JUROS DE MORA - Não cabe a cobrança de juros de mora na constituição de crédito tributário que se encontra com sua exigibilidade suspensa por depósito integral de seu montante. Recurso provido em parte.”

(1ª Câm. do 2º C.C., Rel. Cons. Valdemar Ludvig, Recurso 111.949, Ac. 201-73.946, v. u., j. em 16.8.2000)

“IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTOS. O direito ao PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA - O ingresso de ação judicial importa renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, devendo serem analisados apenas os aspectos do lançamento fiscal não submetidos à tutela jurisdicional. COFINS - BASE DE CÁLCULO - É a prevista na legislação de regência da contribuição, não sendo permitida qualquer exclusão que não as autorizadas na legislação de regência. O ICMS, por compor o preço do produto e não estar inserido nas hipóteses de exclusão elencadas em lei, integra a base de cálculo da Cofins.

DEPÓSITO JUDICIAL - CONSECTÁRIOS LEGAIS - Não é cabível a exigência de multa de ofício nem de juros de mora quando o sujeito passivo depositou em juízo o montante integral do crédito tributário controvertido, no prazo de vencimento da contribuição. Recurso não conhecido na parte objeto da ação judicial e provido em parte quanto à matéria diferenciada.”

(2ª Câm. do 2º C.C., Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, Recurso 117.404, Ac. 202-13.733, v. u., j. em 17.4.2002)

“NORMAS PROCESSUAIS - PRELIMINAR - Ação Judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional, antes ou após o lançamento do



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

crédito tributário, com idêntico objeto, impõe a renúncia, de modo definitivo, às instâncias administrativas de primeiro e segundo graus, determinado o encerramento do processo fiscal na via administrativa, sem apreciação do mérito. Recurso não conhecido nesta parte. COFINS - DEPÓSITO JUDICIAL - INCIDÊNCIA DE MULTA MORATÓRIA - Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do CTN. Recurso parcialmente provido na matéria não alcançada pela ação judicial.” (3ª Câm. do 2º C.C., Rel. Cons. Francisco Sérgio Nalini, Recurso 104.713, Ac. 203-05.983, v. u., j. em 20.10.99)

Não vislumbro, neste particular, solução diversa. Ora, a evidenciar o desacerto com que se houve o prolator da decisão recorrida, basta constatar que os juros de mora, como seu próprio *nomem iuris* já indica, tratam-se de encargos moratórios, cuja incidência é condicionada ao atraso, à mora no cumprimento da correspondente obrigação, afastada justamente pelo depósito judicial do tributo.

Assim, deve ser afastada a exigência no tocante aos juros de mora com relação aos valores depositados judicialmente, desde que depositado o valor integral do débito.

5. Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de juros calculados segundo a variação da Taxa SELIC:

No que diz respeito aos valores exigidos que não foram objeto de depósito judicial, a decisão recorrida não merece censura, eis que amparada no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/1995.

Como o referido dispositivo legal não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, tenho por inviável, nos estreitos lindes do contencioso administrativo, afastar-lhes a aplicação, por faltar competência a este Colegiado para afastar a aplicação de lei ao argumento de sua inconstitucionalidade, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência administrativa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - NULIDADE - (...).

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - COMPETÊNCIA PARA EXAME - Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES - (...).

Recurso não conhecido."

(1º C.C., 5ª Câm., Ac. 105-13.357, Rel. Álvaro Barros Moreira Lima, v. u., j. em 8.11.2000)

"NORMAS PROCESSUAIS - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. (...).

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - A competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

(...)

Recurso provido em parte."

(1º C.C., 1ª Câm., Ac. 101-93.572, Rel. Sandra Maria Faroni, v. u., j. em 21/08/2001)

"NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (...)

Recurso a que se nega provimento."

(2º C.C., 1ª Câm., Ac. 201-75.733, Rel. Serafim Fernandes Côrrea, v. u., j. em 22.01.2002)

"NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, 'a', e III, 'b', da Constituição Federal. (...).

Recurso a que se nega provimento."

(2º C.C., 2ª Câm., Ac. 202-12.861, Rel. Ana Neyle Olympio Holanda, v. u., j. em 21.3.2001)

"NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. As autoridades administrativas não têm competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei. Referida competência é privativa do Supremo



Processo nº : 10820.001791/00-13
Recurso nº : 121.471
Acórdão nº : 202-14.941

Tribunal Federal (arts. 97 e 102, III, b, da Constituição Federal). Preliminar rejeitada. (...).

Recurso provido.”

(2º C.C., 3ª Câm., Ac. 203-08.132, rel. Lina Maria Vieira, v. u., j. em 17/04/2002)

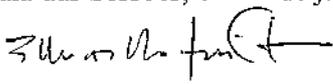
6. Conclusão:

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para:

- a) declarar extinto, pela decadência, o crédito tributário constituído pelo segundo auto de infração, de folhas 10 a 21, com relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23 de novembro de 1995;
- b) determinar seja recalculado o crédito tributário constituído por intermédio do segundo auto de infração, referente aos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1996, inclusive, adotando-se como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária; e
- c) cancelar, com relação ao primeiro auto de infração, o lançamento de juros de mora sobre os valores depositados judicialmente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT //