



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

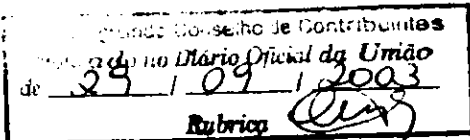
107

Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/202-111 499

Recorrente : SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC



NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - A União Federal decai do direito de lançar se não o faz em 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PIS - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Primeira Seção do STJ - REsp nº 144.708 - RS - e CSRF). Aplica-se este entendimento, com base na LC nº 7/70, até os fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, consoante dispõe o parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 06, de 19/01/2000.

MULTA AGRAVADA - FRAUDE FISCAL - Em havendo insuficiência de elementos a suportar a alegação de cometimento de fraude, pelo contribuinte, há de ser reduzida a multa agravada, aplicada ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Adolfo Montelo, que negava provimento ao recurso e apresentou declaração de voto; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr Percy Eduardo Nogueira Stemberg Heckmann.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olimpio Holanda.

cl/cf/ja



Processo nº : 10909.001297/99-37

Recurso nº : 111.499

Acórdão nº : 202-13.563

Recorrente : **SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.**

RELATÓRIO

Por bem expor a matéria, reproduzo o relatório elaborado pela autoridade singular:

“Por meio do Auto de Infração de fls. 5 a 67, foi exigido da contribuinte retro identificada recolhimento da importância de R\$ 3.663.236,77 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente aos fatos geradores de janeiro a março de 1988, julho de 1988 a junho de 1998, acrescido de multa de ofício e demais encargos legais. Os dispositivos legais infringidos constam do Auto de Infração às folhas 31 e 32.

Conforme revelado na minuciosa ‘Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal’, fls. 06 a 31, a autoridade autuante verificou falta de recolhimento da Contribuição para o PIS, cujo valor tributável foi resumido às fls. 23 a 31. Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1320 a 1400).

Sustenta a Impugnante que, em conformidade com o artigo 173 do Código Tributário Nacional, ocorreu a decadência dos períodos lançados até o início do exercício de 1993. Aduz, ainda, que o Auto de Infração foi fundamentado indevidamente no art. 45, inciso I, da Lei n.º 8.212/91 a qual é inconstitucional por afrontar o art. 146, III, Carta Magna. Cita jurisprudência e acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Argumenta que não poderia ter sido feita a majoração da multa de ofício, pois a empresa não é reincidente e nem agiu com dolo. No período de janeiro a junho de 1998, a empresa realizou recolhimentos impecáveis. Os Decretos-lei 2445/88 e 2449/88 modificaram a feição do PIS para que configurasse como imposto. Existiu um período duvidoso pois foram modificadas as formas de recolhimento, que coincidiu com o período inicial da autuação. Porém, os referidos Decretos-lei foram considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), com efeitos ex-tunc, sendo sua execução suspensa por meio da Resolução do Senado Federal nº 49/95.

Entende que a autoridade autuante deixou de observar que para o período de Janeiro de 1988 a Fevereiro de 1989 já havia sido objeto de fiscalização, sendo que somente para os meses de Setembro a Novembro de 1988 é que foram encontradas irregularidades.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Sustenta que as irregularidades encontradas no período de setembro a novembro de 1988 não podem fundamentar a reincidência de conduta já que na legislação tributária reinavam dívidas sobre o recolhimento do PIS e que não existe razão para se falar nelas, ainda mais que os períodos de apuração não coincidem e que, com o prazo quinquenal, não podem ser objeto de lançamento de ofício.

Quanto à multa aplicada, afirma ter caráter confiscatório, contrariando o disposto no artigo 150, IV, da Carta Magna, citando, inclusive, doutrina sobre o assunto. Entende que a propriedade privada não pode ser confiscada nem mesmo quando não cumpre sua função social. Afirma que o art. 4º do Decreto-lei nº 2.052 determina que a multa a ser aplicada para o caso é de 50%. Como última alternativa, caso a autoridade julgadora continue não acatando o pedido formulado, requer que seja considerada a multa a prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c com o art. 106 do CTN (sic).

Ataca a atuação da Fiscalização pois entende que não pode a Fazenda Pública, de acordo com o art. 105, do Código Civil, conhecer diretamente da simulação para tributar realidade oculta pela aparência enganosa, devendo-se valer-se do Poder Judiciário para a invalidade do ato jurídico. Assim, no seu entender, quando a Fazenda Pública achar que um dado ato jurídico lhe trouxe prejuízos, deverá, em um primeiro momento, considerá-lo válido, efetuando o lançamento de acordo com as aparências, para, a seguir, pleitear junto o Judiciário a decretação de nulidade do mesmo.

Sobre provas, presunções, ficções, indícios a impugnante apresentou arrazoado, fls. 1.354 a 1.368, e algumas generalidades de como a atuação do Estado pode ser perigosa aos direitos e garantias individuais (v. fls. 1.365 a 1.368).

Afirma que houve cobrança em duplicidade no procedimento adotado pois a ação fiscal buscou como marco inicial o mês de janeiro de 1.988 quando já existia autuação com respectivo pagamento para os meses de outubro a dezembro do mesmo ano, devendo, desta forma, ser totalmente revisto o cálculo dos juros de mora por estar contaminado com o ano de 1.988.

Entende que seguindo a linha de interpretação dada à matéria pela Suprema Corte, é direito do contribuinte calcular os valores devidos a título de contribuição ao PIS, com base no faturamento do sexto mês anterior e que, desta forma, fica viciado o cálculo de juros de mora.

Aduz, ainda, que não foi levado em consideração o art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como a lei que instituiu o PIS, pois esta não fazia nenhuma referência aos juros de mora. Ressalta que não pode ser cobrada a SELIC, haja vista que só deve incidir juros de 1% ao mês.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Afirma que existe erro aritmético no cálculo dos juros de mora, apresentando demonstrativo.

Argumenta, trazendo jurisprudência, que foi indevidamente utilizada a UFIR e a SELIC para índice de correção monetária e que deveria ter-se levado em conta o IPC.

Afirma que a fiscalização utilizou mera regra de três para apurar o crédito tributário não pago, pois pegou o valor histórico da contribuição e dividiu-o pelo índice padrão monetário da época para obter o referido crédito naquela unidade monetária, cometendo, entretanto, incontestáveis erros aritméticos.

Defende a não cumulatividade do PIS tendo em vista os arts. 154, inciso I, e art. 195, inciso I, da Carta Magna. Esclarece que o PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70 que não previa a compensação dos valores devidos em cada operação com os cobrados nas operações anteriores. Portanto, esta Lei Complementar é inconstitucional sob a ótica da Constituição de 1.988. Traz a colação posições doutrinárias.

Finalmente, solicita que seja feita uma perícia para a devida conferência dos valores apurados pela fiscalização e reconstituição da base de cálculo do PIS.

À conclusão, requer que sejam acolhidas as suas pretensões.”

Através da Decisão nº 0152/1999, a autoridade singular manifestou-se pela procedência do lançamento, cuja ementa possui a seguinte redação:

“PIS

Fatos Geradores: Janeiro a Março de 1988, Julho de 1988 a Junho de 1998.

Meses-Calendarário de Janeiro a Março de 1988, Julho de 1988 a Dezembro de 1992.

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECADÊNCIA. PRAZO APLICÁVEL

Na modalidade de lançamento ex-officio, o direito atribuído à Fazenda Nacional para a constituição formal dos créditos tributários relativos à Contribuição para o PIS, decai em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetivado. Lançamentos efetivados após este prazo não de ser nulos.

LANÇAMENTO DECLARADO NULO.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Meses-Calendarário de Janeiro de 1993 a Junho de 1998.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO

Não carece de reparos o procedimento fiscal que apura a base de cálculo da exação devida a partir dos próprios registros contábeis de pessoa jurídica e de declarações por ela prestadas, cabendo a esta, se for o caso, a prova da existência de vícios e/ou defeitos que infirmem o conteúdo de sua escrituração ou declarações.

BASE DE CÁLCULO - CUMULATIVAMENTE

A legislação que estabelece a base de cálculo do PIS, não prevê a possibilidade de compensação dos valores devidos em cada operação geradora de faturamento com o montante cobrado em operações de compras.

PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO.

O lapso temporal de seis meses, previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, representa prazo de recolhimento da exação; prazo este que foi regularmente alterado pela legislação superveniente - Lei nº 7.691/88 e posteriores. A partir de 01.01.95, os juros de mora começam a incidir do mês subsequente ao do vencimento até o mês que anteceder o pagamento.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA

Os juros de mora são devidos em todos os casos de recolhimentos extemporâneos, sejam estes motivados por ato voluntário do contribuinte ou por imposição de ato de ofício da autoridade fiscal.

JUROS DE MORA - SELIC

A Lei nº 9.065/95 que determinou a cobrança de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, está em consonância com a previsão legal estabelecida no art. 161, § 1º, do CTN. A natureza dessa taxa não é de índice de variação monetária, mas de juros remuneratórios.

MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, a elas não se sujeitando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

MULTA DE OFÍCIO DE 150% - FRAUDE



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

É correta a aplicação de multa punitiva majorada quando provado nos autos a prática reiterada de exclusões dolosas na base de cálculo da contribuição.

A alegação da autuada de que tais exclusões estariam respaldadas por créditos decorrentes de a base de cálculo ser o faturamento do 6º mês anterior, na verdade, tem como objetivo desviar a atenção dos procedimentos artificiosos de que se valeu para reduzir o valor devido.

PEDIDO DE PERÍCIA. ADMISSIBILIDADE

Serve a produção de provas por meio de procedimento pericial, para firmar o convencimento do julgador administrativo quanto a matéria mantida controversa nos autos, tornando-se dispensável, a juízo deste agente público, na falta de elementos a merecerem elucidação.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

As autoridades administrativas, inclusive os julgadores de litígios fiscais na esfera administrativa, estão obrigados à observância das leis vigentes no país, não sendo de sua competência apreciar questão de inconstitucionalidade, ressalvados os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de inconstitucionalidade declarada por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Inconformada, apresenta a autuada recurso, onde, em síntese, reitera os argumentos expostos quando da apresentação de sua impugnação, em especial quanto: 1) à Decadência do crédito tributário; 2) ao princípio da não-cumulatividade; 3) aos descontos incondicionais e ao pedido de pericia; e 4) à multa aplicada.

É o relatório.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se de exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativa ao período de janeiro a março de 1988 e julho de 1988 a junho de 1998.

Conforme relatado, a contribuinte excluiu, da base de cálculo do tributo, os valores referentes à aquisição dos produtos posteriormente vendidos, sendo oferecido à tributação somente o valor agregado aos produtos. A justificar as exclusões, a contribuinte aduz que procedeu em observância ao princípio da não-cumulatividade.

Caso as contribuições sociais devessem observância ao princípio da não-cumulatividade, o procedimento adotado pela contribuinte estaria correto, uma vez que, em respeito a esse princípio constitucional tributário, o montante de tributo cobrado nas operações anteriores deve ser abatido do tributo devido nas operações posteriores, de modo que o tributo somente onere o valor agregado ao preço de aquisição dos produtos.

Ocorre que a Constituição Federal, quando impõe a observância de determinado tributo ao princípio da não-cumulatividade, o faz expressamente, consoante se verifica de seus artigos 154, I; 155, § 2º, I; e 153, § 3º, II. Dessa feita, somente são regidos pelo princípio da não-cumulatividade o ICMS, o IPI e eventuais tributos que a União venha a instituir com base na sua competência residual, dentre os quais as contribuições instituídas com base no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal.

Com efeito, as contribuições instituídas com base nos incisos I a III do artigo 195 da Constituição Federal não são regidas pelo princípio da não-cumulatividade, podendo incidir cumulativamente, onerando as diversas etapas da cadeia produtiva. E exatamente isso ocorria com relação ao FINSOCIAL e ocorre com relação à COFINS e ao PIS.

Não obstante estar sedimentado o entendimento de que as contribuições sociais não devem observância ao princípio da não-cumulatividade, a questão não foi incontroversa, pois, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi alcançado entendimento de que às contribuições sociais se aplicaria o disposto no artigo 154, I, da Carta Magna, o que as conduziria à égide do princípio da não-cumulatividade.

Uma vez não haver mais dúvidas quanto à não aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais instituídas com base no artigo 195, incisos I a III, da CF, aplicáveis neste particular também ao PIS, nego provimento ao recurso voluntário neste particular.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Com relação à decadência, é de se observar que a decisão administrativa de primeira instância expressamente reconheceu o instituto da decadência do PIS, anulando, pois, os créditos referentes aos meses de janeiro a março de 1988 e julho de 1988 a dezembro de 1992.

Nestes termos e como reconhecido por este Colegiado nesta assentada e por ocasião do julgamento do Recurso de Ofício nº 001288, procedente é a anulação dos períodos acima mencionados, em conformidade com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

Passo, então, com relação aos períodos remanescentes, a tratar da questão quanto à aplicabilidade ou não do critério da aplicação da semestralidade ao PIS.

Pois bem, este Colegiado, acompanhando decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, firmou o entendimento de que para o PIS deve-se observar o critério da semestralidade.

A propósito e sobre a matéria da semestralidade, em verdade, sopesavam duas situações: uma de técnica impositiva e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva.

E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF¹ e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, entendo que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.

E o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,² veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

¹ O Acórdão CSRF/02-0.871¹ também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.

² Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliane Calmon, j. em 29/05/2001, acórdão não formalizado.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

3. *A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*

4. *Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

Recurso Especial improvido.”

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tendo como prazos de recolhimento aquele da lei (Leis nºs 7.691/88; 8.019/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; e 9.069/95, e MP nº 812/94), do momento da ocorrência do fato gerador.

E a IN SRF nº 006, de 19 de janeiro de 2000, no parágrafo único do art. 1º, com base no decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, aduz que “*aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto nas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970*”.

Assim, quanto a este particular, reconheço a aplicação do critério da semestralidade, observando-se que caberá à Fiscalização apontar se os mesmos foram realizados e aplicados pela recorrente de forma correta, o que, no que couber, implicará também no afastamento da correção monetária e dos juros de mora.

Por fim, e conforme já analisado nesta sessão e por ocasião do julgamento dos Recursos Voluntários nºs 111.498 e 111.500, não há que se falar na aplicação da multa de ofício de 150%, como feito pela autoridade julgadora de primeira instância.

Ora, conforme se verifica do próprio auto de infração por meio do qual foi formulada a exigência fiscal ora em discussão, **no caso em apreço, houve o pagamento do tributo**, tendo a Fiscalização atuado a contribuinte **por suposta diferença entre o valor devido e o recolhido**.

Não pode ser olvidado, contudo, que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, excepciona os casos de dolo, fraude ou simulação, hipóteses que, se verificadas, darão ensejo à aplicação do entendimento de que o prazo para a constituição do crédito tributário é de dez anos (art. 173 do CTN).

Apesar de na espécie alegar-se ocorrência de fraude por parte da recorrente, entendo a mesma não proceder, conforme se verá em momento próprio deste voto.

Em razão disso, invocá-la poderia configurar inovação da lide e agravar a situação da contribuinte, o que é vedado em sede de recurso de voluntário. Contudo, pode ser aventado que, mesmo tendo o auto de infração e a decisão de primeira instância noticiado a possível existência de fraude para impor a multa de ofício, não pode a autoridade julgadora ignorar a notícia de fraude com relação a uma das matérias objeto do recurso e considerá-la no que diz respeito à outra, o que far-se-á necessário para examinar a questão da multa aplicada.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Aliado a isso, pode ser aduzido que a perquisição quanto à fraude precedendo à superação da controvérsia referente à decadência não tem o condão de piorar a situação da contribuinte, pois a decisão de primeira instância aplicou o entendimento de que o prazo seria de dez anos e a adoção de distinto fundamento para manter o mesmo prazo não configura *reformatio in pejus*.

Diante do possível impasse, impende reavivar que o lançamento tributário é ato administrativo praticado por autoridade competente para constituir o crédito tributário, consoante se verifica do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (sem destaques no original)

Por ser um ato administrativo, o lançamento tributário deve preencher os requisitos necessários à validade de todo ato administrativo, quais sejam: (i) competência; (ii) finalidade; (iii) forma; (iv) motivo; e (v) objeto. Consoante lição de Hely Lopes Meirelles, os requisitos de um ato administrativo formam esse ato:

*“O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.”*³ (sem destaques no original)

Uma vez que os requisitos formam o ato administrativo, qualquer alteração em um de seus requisitos altera a própria substância do ato, que passa a assumir feição distinta daquela anterior à alteração conferida, ou seja, se um ato administrativo “x”, de requisitos “1”, “2”, “3”, “4” e “5”, sofre alteração em um desses elementos, surge novo ato administrativo - “y” -, uma vez que ato administrativo “x” é somente aquele de requisitos “1”, “2”, “3”, “4” e “5”, não mais existindo se um desses elementos é alterado.

Em excelente obra acerca do “Lançamento Tributário”, Eurico Marcos Diniz de Santi assinala que o termo “ato administrativo” tem duas acepções distintas, a saber, o ato da autoridade e o produto desse ato, que vem a ser a norma individual que do ato exsurge. Demonstrada a dualidade, o autor propõe denominações para cada uma das acepções do ato administrativo:

“Residem, no uso técnico jurídico, da locução ‘ato administrativo’ duas acepções: uma, o ato-fato da autoridade que configurou o fato jurídico suficiente fonte materia; outra, o produto desse processo, o ato-norma

³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 26ª edição, 2001, p. 142.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

administrativo, a norma individual e concreta que exsurge desse contexto existencial. (...).

Assim, convencionaremos chamar: ato-fato, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato jurídico suficiente do ato-norma; e este, ato norma, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão 'ato administrativo' para designar o gênero que envolve essas duas espécies."⁴

Isto feito, o autor decompõe o ato administrativo em diversos elementos a ele inerentes, dentre os quais figura - assim como dentre os elementos elencados pela tradicional doutrina, da qual faz parte o professor Hely Lopes Meirelles, acima invocado - **o motivo do ato**, que, conforme ensina Eurico Marcos Diniz de Santi, **é o fundamento da relação jurídica estabelecida entre Administração e o particular**. Nesse ponto, mais uma vez é oportuno observar as lições do autor:

*"Como subspecie normae que é, o ato-norma administrativo revela similitude estrutura hipotético-condicional. Estabelece um mandamento, uma relação jurídica entre a Administração Pública e o particular, em decorrência lógica da enunciação de determinado fato (motivo do ato)."*⁵ (sem destaques no original)

Mais adiante, o autor ressalta a importância da **motivação do ato administrativo** para a fixação da relação jurídica entre a Administração e o particular:

"Observe-se, não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato suposto normativo do ato-norma. O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional. O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa." (sem destaques no original)

Com efeito, o lançamento tributário, como ato administrativo que é, decorre de um fato - motivo - e deve estar motivado, ou seja, deve ser explicitado o que motiva (antecedente) a exigência fiscal (conseqüência da ocorrência do antecedente).

Daí a lei impor a necessidade de constar, do auto de infração, a descrição do fato. Uma vez realizado o lançamento e fixado seus elementos, somente restará ao contribuinte, em sua defesa, demonstrar a inexistência daquela relação jurídica entre ele e a Administração e da qual decorre a exigência fiscal. Para tanto, terá o contribuinte de contestar o motivo e a motivação do lançamento.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., 2001, p. 89.

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., 2001, p. 96.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Portanto, para assegurar os princípios da ampla defesa e do contraditório, é regra a imutabilidade do lançamento, excepcionando o Código Tributário Nacional, por seu artigo 145, que poderá haver modificação em virtude de: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses previstas no artigo 149, as quais não se verificam no feito, ora em grau do recurso voluntário sob apreciação. Acerca do assunto, assim lecionou Rubens Gomes de Sousa:

"...desde que o regime legal preexistente tenha sido aplicado a um determinado contribuinte pelo lançamento, este ato administrativo terá criado uma situação jurídica que já não é mais impessoal e modificável, mas que é, ao contrário, individual e imutável.

... o lançamento cria uma situação jurídica bilateral: se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto lançado, por outro lado confere-lhe direito a ser tratado exatamente de acordo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquele estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por força do lançamento efetuado.⁶

O lançamento, em razão de suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela administração."⁷

Com efeito, uma vez que, no tocante à decadência, a decisão de primeira instância e o auto de infração não lograram demonstrar de forma suficiente, a meu ver, a existência de fraude, não pode a questão ser examinada sob o prisma da possível ilicitude.

Fixada essa premissa, cumpre proceder a perquirição da possível existência de fraude, uma vez ter sido a alegação da existência de fraude o fundamento para a imposição da multa de ofício com base no percentual de 150%.

O conceito de fraude em matéria tributária é prescrito no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, matriz legal do artigo 355 do RPI/82, *in litteris*:

"Art.72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 231.

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.* p. 241.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Examinando especificamente essa prescrição, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho assim lecionou:

“Nessa idéia de ilícito tributário subjetivo, temos o comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento do fato jurídico, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-la com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária.”⁸ (original sem destaques)

Para a caracterização da fraude, portanto, é indispensável a presença do dolo, ou seja, deve estar evidente a intenção do contribuinte no sentido de impedir ou retardar o fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais. Nesse sentido, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“... no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente. (...).

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se. Predicando contornar os obstáculos que adviriam à atividade de fiscalização dos tributos, tivesse ela de pautar-se dentro desses parâmetros estritamente legais, serve-se o legislador do apelo à presunção, que equipara, desatinadamente, as infrações subjetivas às objetivas. Tais preceitos brigam com a sistemática do nosso direito positivo, que não

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, 13ª edição, p. 504.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

comporta equiparação dessa índole, agredindo a sólida estrutura de institutos jurídicos seculares e maculando a inteireza de direitos fundamentais consagrados no texto do Estatuto Supremo."⁹

No mesmo sentido é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

"A fraude fiscal, que pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de subtrair-se, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Há sempre, na fraude fiscal, como quer Ernst Blumenstein, um 'comportamento intencional dirigido a induzir em erro a autoridade' (Sistema de Diritto Delle Imposta). Conforme vemos, o conceito de fraude é amplíssimo, mas sempre exige o dolo, um ânimo de fraudar. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal."¹⁰

Consoa com o entendimento da melhor doutrina o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça:

"PENAL. PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FRAUDE FISCAL. AUSÊNCIA DE DOLO.

1. - É indispensável, na hipótese, a verificação do elemento subjetivo, qual seja, o dolo, consistente na vontade de apropriar-se indevidamente dos valores devidos ao fisco. Não existente o chamado 'animus rem sibi habendi', o tipo penal não se perfaz. (...)."¹¹

Assumidas as premissas de que a autoridade julgadora deve se ater ao constante dos autos e de que a fraude pressupõe o elemento volitivo no sentido de minorar a obrigação tributária - elemento esse cuja existência, consoante se verifica das lições de Paulo Barros Carvalho, deve estar comprovada -, somente poderá ser reconhecida a fraude supostamente verificada na espécie se houver, nos autos, indubitosa prova de sua existência.

Ocorre que tal prova - cujo ônus é do Fisco - dos autos não consta. A contribuinte, por seu turno, aduz que as exclusões na base de cálculo decorreram da aplicação do princípio da não-cumulatividade somado ao critério da semestralidade do PIS. Consoante restou salientado, o princípio da não-cumulatividade não se aplica às contribuições instituídas com base no artigo 195, I a III, da Constituição Federal.

Não obstante serem indevidas as exclusões efetuadas, não há como ser alcançado o entendimento de que houve fraude por conta da aplicação do princípio da não-cumulatividade no referente à contribuição em comento, pois, conforme se verificou, houve

⁹ Op. cit. p. 506

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 3ª ed., 2º vol., p. 615.

¹¹ STJ, Quinta Turma, Resp nº 113.598, Relator Ministro Edson Vidigal, DJ de 29.3.1999.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

controvérsia judicial quanto à questão, tendo sido necessário o Supremo Tribunal Federal dirimi-la.

O procedimento adotado pela contribuinte, portanto, decorre de uma equivocada interpretação legal quanto ao princípio da não-cumulatividade e de correta interpretação legal quanto à observação ao critério da semestralidade, o que não caracteriza fraude. É tanto que os documentos fornecidos pela contribuinte e examinados pela fiscalização demonstram claramente as operações efetuadas.

Por fim, entendo que sequer há de se falar em reincidência, supostamente decorrente de anotação feita no Auto de Infração lavrado, nos seguintes termos:

“(…)

c) Por conseguinte, o contribuinte, a partir daquela data, passou a estar ciente da irregularidade dos procedimentos adotados naqueles períodos (inserção de elementos inexatos em documentos e/ou livros exigidos pela lei fiscal reduzindo, desta forma, o valor da Contribuição a recolher), reconhecendo a pertinência da autuação efetuada, visto que não foi instaurado contencioso administrativo e/ou judicial em relação ao referido Auto (em anexo cópia da DARF correspondente);

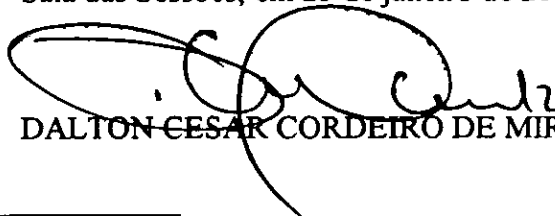
(…)”

Ora, o fato de a Recorrente reconhecer um débito para com o Fisco não implica em afirmar que a mesma concordasse com sua cobrança, assim conluo com base na tese jurídica por ela sustentada nestes autos. Pode-se até afirmar que, norteador-se as operações realizadas em interpretação admitida e largamente utilizada à época, não resta configurada a prática de fraude tributária, pois sequer está demonstrada, a expressamente, caracterização de má-fé da Recorrente.¹²

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para; (i) reconhecer a decadência do direito à constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1992; (ii) aplicar critério da semestralidade para os períodos remanescentes; (iii) alterar, conseqüentemente, em razão da insuficiência da demonstração de fraude, o percentual da multa aplicada para 75%.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

¹² APR 19.708/99, Primeira Turma Criminal do TJDF, DJU, III, 2.8.2000



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ADOLFO MONTELO

Em que pese o brilhante voto do Conselheiro-Relator, venho discordar em algumas afirmações, quanto aos argumentos da contribuinte com relação: (i) ao princípio da não-cumulatividade; (ii) à decadência do crédito tributário; e (iii) à multa agravada.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, comungo com o ilustre Relator, que negou provimento ao Recurso Voluntário, mas quero tecer comentários que, se, por acaso, a Contribuição ao PIS/Faturamento estivesse sobre o manto desse princípio, não agiu corretamente a contribuinte ao controlar o suposto crédito pelas operações de compra, diminuindo-o dos faturamentos (receitas), através de controle à parte de sua escrituração comercial.

Nos autos, pela argumentação da fiscalização, em seu Relatório, deparamos com um dos itens da motivação do lançamento, no seguinte teor:

“Constatou-se, diante do exposto:

*a) a utilização, por parte do contribuinte, de procedimentos não amparados pela legislação tributária, ou seja, a inserção de elementos inexatos - exclusões em valores substancialmente superiores aos permitidos - em documentos fiscais (quais sejam: Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ, de 1991 a 1998, Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, de jan/88 a dez/91 e de jan/93 a jun/98), bem como em todos os Demonstrativos de Apuração do PIS (Demonstração da Base de Cálculo) apresentados em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal/Solicitação de Documentos elencados ao longo deste trabalho, sem a existência de lançamentos contábeis correspondentes, causando a diminuição das bases de cálculo da **CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS**, com o fim de reduzir drasticamente os valores da contribuição a recolher, cujos resultados têm reflexos no períodos tabulados adiante;*

b) a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime capitulado no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90... ”.

Para inferir a boa fé, o contribuinte deveria ter adotado em sua contabilidade, e não em controles isolados, a escrituração em uma conta gráfica, como deve fazer com o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tributo este que é regido pelo princípio da não-cumulatividade.

Nessa conta gráfica deveria ser escriturado, a crédito, o valor da contribuição que a recorrente alegou ter compensado com seus débitos. Ao proceder de acordo com as normas contábeis aceitas, estaria diminuindo tais valores do custo de aquisição das mercadorias. E, nessa mesma conta, deveria, por ocasião da obtenção das receitas (faturamento), efetuar o débito pelo valor da contribuição apurada. Com isso, resultava apenas um saldo devedor, que representaria o



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

valor que entendeu devido, portanto, sem a incidência da contribuição em cascata, como pretendeu.

Acontece que, em adotando o procedimento contábil correto – isto, se tivesse o direito à não-cumulatividade -, estaria lançando como despesa apenas o valor da contribuição sobre o valor agregado.

Sem sombra de dúvida, ao calcular o preço das mercadorias que revendeu, a recorrente adicionou o valor total da contribuição, além de outras despesas, para se chegar ao preço de venda, cobrando-a de seus compradores.

Ainda, na motivação do auto de infração, o agente do Fisco, informa que a contribuinte já havia sido autuada pela prática da mesma infração, isto é, continuou a não concordar com a legislação que lhe fora aplicada quando do lançamento, com o qual concordou ao efetuar o pagamento sem impugná-lo, como deparamos com a afirmação, nos termos que se segue:

“(…)

c) Por conseguinte, o contribuinte, a partir daquela data, passou a estar ciente da irregularidade dos procedimentos adotados naqueles períodos (inserção de elementos inexatos em documentos e/ou livros exigidos pela lei fiscal reduzindo, desta forma, o valor da Contribuição a recolher), reconhecendo a pertinência da autuação efetuada, visto que não foi instaurado contencioso administrativo e/ou judicial em relação ao referido Auto (em anexo cópia da DARF correspondente);

(…)”.

Entendo que está caracterizada a reincidência, portanto, impossível se falar em boa fé.

A criação da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi preconizada pela Lei Complementar nº 7/70, colocando como base de cálculo para sua incidência o faturamento, como previsto no artigo 3º, letra "b" da Lei Complementar nº 7/70, definindo-o como tal, confirmado na alínea "b" do § 1º do art. 4º do Anexo à Resolução nº 174, de 25/02/1971 (DOU de 04.03.71), que aprovou o Regulamento do PIS.

A própria Constituição Federal admite, ao cuidar do PIS, o alargamento da base de cálculo, sem as deduções efetuadas pela empresa, e isto está provado no artigo 72, V, do ADCT, introduzido pela EC de Revisão nº 1/94, a estabelecer como base cálculo da referida exação, para as empresas elencadas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, a **receita bruta operacional**.

Ainda, no inciso I do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, encontramos a expressão *“as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos ...”*.



Processo nº : 10909.001297/99-37
Recurso nº : 111.499
Acórdão nº : 202-13.563

Também, não vejo boa-fé da contribuinte, haja vista a prática continuada da infração, ao prestar informações incorretas para o Fisco, que consistiu em declarar valores de exclusão da base de cálculo daquela contribuição, sem respaldo legal, para, com isso, efetuar pagamentos a menor do que o devido.

Com a conduta adotada, a contribuinte atingiu o seu intento, que era o de pagar contribuições a menor, e essa prática se estendeu por vários anos, visto que a autuação, exigindo valores não recolhidos, compreende o período *referente aos fatos geradores de janeiro a março de 1988, julho de 1988 a junho de 1998*, apesar de já ter conhecimento de que o pagamento da contribuição deveria ser feito sem o princípio da não-cumulatividade.

Com respeito à decadência, por considerar que a recorrente agiu com dolo, devido a informações prestadas, com o intuito de retardar e/ou não pagar valores expressivos da contribuição, entendo que, em razão do disposto na parte final do inciso IV do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o correto é a aplicação do artigo 173, inciso I, do mesmo Codex.

Como já exposto, houve o cometimento do dolo intencional e continuado.

Mediante o exposto, meu voto é para negar provimento ao recurso, no sentido de que não seja reduzida a multa de ofício agravada.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

ADOLFO MONTELO