



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Recorrente : UNI COMBUSTÍVEIS LTDA. (Nova razão social de Extensão Comércio de Derivados de Petróleo Ltda.)
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PIS. ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Provado erro material no cálculo de conversão, registrado no Acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto.

COMPENSAÇÃO DE FINSOCIAL E COFINS COM PIS. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS.

Lei nº 9.430/96. Independentemente do regime, impossível a compensação entre espécies tributárias distintas e com destinação constitucional diferente, sem prévia solicitação à unidade da Receita Federal, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa Selic, conforme precedentes jurisprudenciais – AGRg nos ED no RE nº 550.396 – SC.

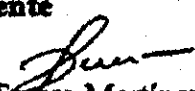
Recurso provido em parte.

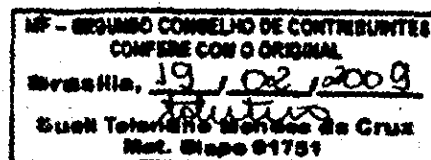
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNI COMBUSTÍVEIS LTDA. (Nova razão social de Extensão Comércio de Derivados de Petróleo Ltda.)

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a existência de erro material no valor utilizado na base de cálculo, nos termos do voto da Relatora. Fez sustentação oral o Dr. Oscar Sant'Anna Freitas de Castro, OAB/RJ nº 32.641, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.


Antonio Carlos Atulini
Presidente

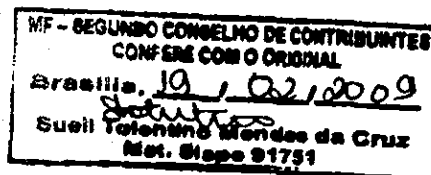

Maria Teresa Martínez López
Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Simone Dias Musa (Suplente), Antonio Zomer e Ivan Allegretti (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Recorrente : UNI COMBUSTÍVEIS LTDA. (Nova razão social de Extensão Comércio de Derivados de Petróleo Ltda.)

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a contribuição para Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de 01/06/1996 a 31/12/1996, 01/09/1997 a 31/01/1999, 01/03/1999 a 30/09/1999, em virtude de insuficiência de recolhimento da contribuição.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

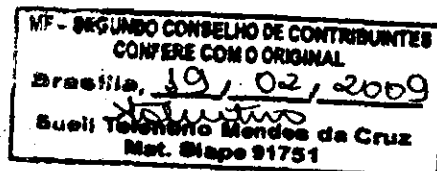
"Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 38/42, que exige o recolhimento de R\$ 451.957,68 a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$ 338.968,16 de multa de ofício, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985; art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988; art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 106, II, 'c', da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 28/08/2000, ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, inclusive por substituição tributária, relativamente aos períodos de apuração 01/06/1996 a 31/12/1996; 01/09/1997 a 31/01/1999 e 01/03/1999 a 30/09/1999, conforme demonstrativos de apuração às fls. 32/34 e de multa e juros de mora às fls. 35/37, tendo como fundamento legal: art. 3º, 'b', da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, 'b', itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982; arts. 2º, 1º, 3º, 8º, 1º, e 9º, da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e reedições, e arts. 2º, 1º, 3º, 6º, 8º, 1º, e 9º, da Medida Provisória nº 1.249, de 14 de dezembro de 1995, e reedições, ambas convalidadas pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; arts. 2º a 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações dos arts. 4º e 5º da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e reedições, e da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e reedições.

3. À fl. 39, no campo 'Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal', do auto de infração, item 001 (PIS-Faturamento), consta que os valores relativos aos períodos de apuração 01/12/1996 a 31/12/1996 e 01/09/1997 a 31/01/1999, foram apurados a partir das informações existentes nas planilhas de fls. 06/12, firmadas pela própria contribuinte, e que os valores não-recolhidos deixaram de ser incluídos nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, respectivas. Consta, também, que nos períodos de apuração 01/07/1995 a 31/05/1996, a empresa exerceu a atividade de TRR - Transportador Revendedor Retalhista, somente efetuando compras de derivados de petróleo e álcool etílico de distribuidores contribuintes do PIS por substituição. Consta, ainda, que a partir de junho de 1996 a empresa passou a operar como distribuidora,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

passando à condição de contribuinte por substituição em relação às respectivas operações.

4. Já, à fl. 40, no mesmo campo do auto de infração, item 002 (PIS-Substituição Tributária), consta que, em relação aos períodos de apuração 01/06/1996 a 30/11/1996; 01/09/1997 a 31/01/1999 e 01/03/1999 a 30/09/1999, a contribuinte, na condição de substituto tributário, deixou de recolher, ou recolheu a menor as contribuições ao PIS apuradas com base nas informações contidas nas planilhas de fls. 13/25, por ela própria firmadas, sendo que os valores respectivos não foram inseridos nas DCTF ou nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais. Consta, ainda, que as bases de cálculo foram levantadas segundo os critérios fixados na legislação; que a partir de fevereiro de 1999, a empresa passou a ser substituída do comerciante varejista em relação às operações de comercialização de álcool para fins carburantes e de álcool adicionado à gasolina automotiva, e que a partir do mês de maio de 1999, em face do início de atividades da filial inscrita no CNPJ sob nº 77.994.177/0004-65, as bases de cálculo relativas às operações respectivas foram consolidadas na matriz.

5. Em 27/09/2000, a interessada, por intermédio de procurador (procuração às fls. 47 e 62), interpôs a impugnação de fls. 48/61, instruída com os documentos de fls. 63/350 (volume I) e 353/473 (volume II), alegando, em síntese, que:

- tratando-se de supostos ilícitos cuja comprovação depende dos mesmos elementos de prova (art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), conveniente e razoável seria que os autos de infração de PIS e Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) fossem reunidos em um só processo;*

- em nenhum momento foram solicitadas informações ou esclarecimentos acerca das supostas diferenças encontradas, ou seja, não houve aprofundamento na investigação dos fatos (transcreve doutrina acerca do direito constitucional à ampla defesa);*

- houve equívoco na informação prestada acerca do valor da exclusão da base de cálculo no mês 12/1996 (junta as planilhas de fls. 63/66);*

- o não-recolhimento dos débitos relativos ao período de apuração 01/09/1997 a 28/02/1998 deve-se à compensação implementada em face de créditos relativos aos valores pagos a maior a título de Finsocial (contribuição para o Fundo de Investimento Social), em alíquotas superiores a 0,5%, no período de 09/1989 a 03/1992, e de valores suportados, enquanto TRR, na qualidade de contribuinte substituído tributário, em montante superior ao devido (junta as planilhas de fls. 67/350);*

- as diferenças relativas aos períodos de 06/1996 a 11/1996, 03/1997, 09/1997 a 10/1998 e 03/1999 a 11/1999, estão relacionadas à substituição tributária, nelas se justificando;*

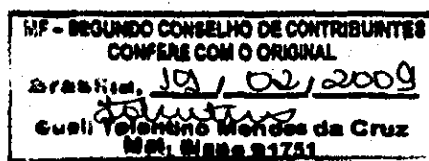
- a substituição 'progressiva' ou 'para frente' sempre foi refutada pela doutrina, pois tributa operações futuras, cujo acontecimento é sempre incerto;*

- a substituição tributária, na forma como implementada ('para frente'), implica a incorreta identificação da base de cálculo, tornando improcedentes os lançamentos de PIS e Cofins (transcreve doutrina);*

- não foi considerado pela fiscalização o fato de que em algumas operações a contribuinte foi eleita como substituída (transcreve o art. 4º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e o art. 6º da Lei nº 9.715, de 1998), sendo de fácil percepção*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª-CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

que a formação da base de cálculo, em vários períodos, ocorreu de modo absolutamente incorreta;

• no período de 1º/06/1998 a 31/12/1998 parte dos combustíveis foi adquirida para revenda diretamente de outras distribuidoras, e, nessas operações houve substituição tributária, tendo as contribuições ao PIS e Cofins sido retidas na operação originária (juntas as planilhas de fls. 353/367);

• parte dos combustíveis comercializados no período de 1º/01/1998 a 31/01/1999 tem origem em operações de mútuo com a empresa Único Combustíveis Ltda., que já efetuou o pagamento, por substituição tributária, dos débitos de PIS e Cofins quando das aquisições feitas da distribuidora (junta as planilhas e documentos de fls. 368/402);

• o valor referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não pode ser considerado no conceito de faturamento, tal como previsto no art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.715, de 1998, e no art. 2º, parágrafo único da Lei Complementar nº 70, de 1991, eis que representa mera recuperação de despesas da pessoa jurídica (transcreve jurisprudência e o disposto no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998);

• a exclusão do ICMS na formação da base de cálculo, seja nas operações próprias, seja nas operações de substituição é medida de rigor, estando incorretas as bases de cálculo do lançamento (junta as planilhas e documentos de fls. 403/473), e

• a parcela relativa à variação da Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) deve ser excluída da exigência, haja vista o flagrante descompasso com a Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988 (art. 192, § 3º); o Código Civil Brasileiro (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 - art. 1062); a Lei de Usura (Decreto nº 22.626, de 7 de abril de 1933) e o próprio CTN, de 1966, uma vez que todos prevêem que a taxa de juros moratórios deve ser de, no máximo, 12% (doze por cento) ao ano (transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça).

6. Ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

7. Tendo em vista os argumentos e a documentação apresentada, o processo foi devolvido à repartição de origem (fls. 475/476), retornando para julgamento (fl. 484) após a juntada dos esclarecimentos e das planilhas de fls. 478/483.

8. Em 30/11/2000, após a pertinente análise dos autos, foi proferida decisão (nº 1.708), por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - DRJ/CTA, julgando parcialmente procedente o lançamento (fls. 485/503).

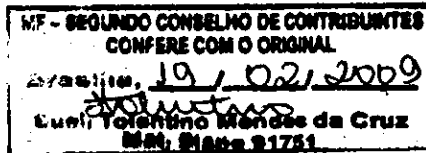
9. Cientificada, fls. 504/506, a interessada interpôs recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, fls. 509/528, pleiteando a improcedência do lançamento. Referido recurso foi instruído com os documentos de fls. 529/727 (volume II), 730/1133 (volume III) e 1136/1318 (volume IV).

10. Em 20/08/2002, quando os autos já se encontravam para análise e julgamento perante o 2º Conselho de Contribuintes (fl. 1322), a contribuinte pleiteou a juntada de petição versando sobre a compensação efetuada. Juntamente com tal petição (fls. 1323/1324), apresentou os documentos de fls. 1325/1353.

11. Após a pertinente análise, o Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão de 18/03/2003, decidiu, por unanimidade, anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra fosse proferida (Acórdão nº 202-14.625). O aludido acórdão assim foi ementado, in verbis:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – NULIDADE – 1) A autoridade julgadora em primeira instância deve referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências. 2) O ato administrativo ilegal não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade reconhecida, seja pela Administração ou pelo Judiciário, opera-se ex tunc, isto é, retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas consequências reflexas.

Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive. (os grifos são do original)

12. Devolvido o processo para esta DRJ/CTA, foi encaminhado, em diligência, para a DRF em Curitiba para que fossem adotadas as providências referidas às fls. 1371/1372.

13. Visando atender à solicitação, a contribuinte foi intimada, fls. 1375/1376, tendo apresentado resposta às fls. 1377/1379. Juntamente com a resposta da interessada, foram apresentados os documentos de fls. 1380/1383. Novamente intimada, fl. 1384, apresentou a resposta de fl. 1385 e os documentos de fls. 1386/1449. Após a análise das razões e dos documentos apresentados, a auditora-fiscal responsável pelo procedimento lavrou o termo de fls. 1450/1455. Cientificada, fl. 1455, a contribuinte apresentou novas razões às fls. 1457/1461, e novos documentos às fls. 1462/1474, tendo o processo sido reencaminhado para julgamento (fl. 1476).

14. Além dos documentos mencionados, instruem o processo: termo de início de ação fiscal (fl. 03); tabela de preços máximos ao consumidor e de menor preço máximo, de gasolina, álcool hidratado e óleo diesel (fls. 04/05); extratos do Sistema de Informações da Arrecadação Federal – 9ª Região Fiscal – SINAL09 (fls. 26/29); demonstrativos de imputação de pagamentos (fls. 30/31), termo de encerramento de ação fiscal (fl. 43), e mandado de procedimento fiscal – diligência, fl. 1374.”

Por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 5.826, de 31 de março de 2004, os Membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, decidiram por não acolher a preliminar de cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, acolher parcialmente as razões de impugnação. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/1996 a 31/12/1996, 01/09/1997 a 31/01/1999, 01/03/1999 a 30/09/1999.

Ementa: DECISÃO ANULADA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Cabe proferir novo acórdão atinente a processo cuja decisão de primeira instância foi anulada pelo Conselho de Contribuintes.

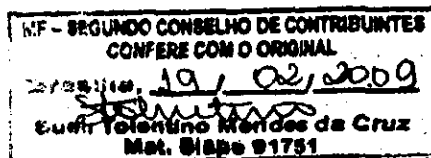
EXIGÊNCIA AUTÔNOMA DE PIS E COFINS. DESCABIMENTO DE JUNTADA DE PROCESSOS.

O disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação que lhe deu o art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, não se refere aos casos de exigência autônoma de contribuições.

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

**FASE DE AUDITORIA. AUSÊNCIA DE SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS.
INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.**

A ausência de solicitação de esclarecimentos quando da realização da auditoria fiscal não implica a nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, do auto de infração correspondente, pois o direito de defesa só se estabelece após a ciência do lançamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/1997 a 28/02/1998

Ementa: COMPENSAÇÃO FEITA ANTERIORMENTE AO LANÇAMENTO FISCAL. CRÉDITOS DE FINSOCIAL. SOLICITAÇÃO PRÉVIA. NECESSIDADE.

A compensação, feita anteriormente ao lançamento fiscal, de créditos decorrentes de pagamentos feitos a maior a título de Finsocial com débitos de PIS somente pode ser oponível ao lançamento se restar comprovada tanto a sua prévia solicitação quanto a inequívoca existência material do direito buscado.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA A MAIOR POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.

A diferença positiva entre o valor retido do contribuinte pelo substituto tributário e o valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista não é passível de restituição, sendo descabida, portanto, a compensação efetuada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/1996 a 30/11/1996, 01/03/1997 a 31/03/1997, 01/09/1997 a 31/10/1998, 01/03/1999 a 30/11/1999

Ementa: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A sistemática de substituição tributária prevista para os derivados de petróleo e o álcool etílico hidratado para fins carburantes encontra respaldo na legislação de regência, não cabendo às autoridades administrativas manifestarem-se a respeito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/12/1998

Ementa: Estando comprovado que parte dos produtos vendidos entre 06/1998 e 12/1998 foi adquirida de outras distribuidoras, com substituição tributária, excluem-se os respectivos valores das bases de cálculo correspondentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/04/1998, 01/06/1998 a 31/01/1999

Ementa: MÚTUA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. AJUSTES.

Se o contribuinte comprova que as bases de cálculo utilizadas no lançamento contemplam valores relativos a produtos adquiridos em operações de mútuo que já haviam sido objeto de retenção da contribuição ao PIS, na sistemática de substituição tributária, ajusta-se o lançamento, exonerando-se o crédito tributário respectivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Assinaturas manuscritas



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13/02/2009
Eugenio Mendes da Cruz
Mat. Shape 91751

2ª CC-MF
IFI

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Período de apuração: 01/06/1996 a 31/12/1996, 01/09/1997 a 31/01/1999, 01/03/1999 a 30/09/1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

O imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços - ICMS, ressalvado o valor retido pelo vendedor na condição de substituto tributário, integra a receita bruta da empresa e, não havendo dispositivo legal que assim determine, não pode ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, por expressa previsão legal.

Lançamento Procedente em Parte.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, com as seguintes alegações:

1. que, relativamente ao período compreendido entre 01/09/97 a 28/02/98, a suposta falta de recolhimento do PIS originou-se de compensações levadas a efeito pela empresa com créditos apurados de Finsocial, decorrentes de operações realizadas entre 09/89 e 03/92, e com créditos de PIS e Cofins, retidos por substituto tributário, no período de 01/89 a 12/96.

Afirma que, após a realização de diligência, a Sra. Auditora-Fiscal concluiu, sinteticamente, que:

"a) Quanto à verificação dos recolhimentos de PIS, suportados na condição de Transportador Revendedor Retalhista - TRR, na qualidade de contribuinte substituído, a partir do exame por amostragem das notas fiscais de compra e de venda do período de janeiro/96 a dezembro/96, concluiu que, apesar da constatação da existência das aquisições relacionadas pela Contribuinte nos demonstrativos anteriores, os valores apresentados pela Empresa como tendo sido recolhidos a maior estariam inexatos. E isso, pelos seguintes motivos:

a.1) os valores do preço médio de venda aplicados pela Empresa estariam inexatos, conforme observou na análise do novo demonstrativo apresentado às fls. 1390 a 1445, pelo sujeito passivo;

a.2) ainda em relação aos novos demonstrativos apresentados, relativos à determinação dos preços médios, constatou que faltariam notas a relacionar, dos meses de outubro, novembro e dezembro de 1.996;

a.3) não haveria previsão legal para a compensação efetuada pela Empresa;

a.4) quando o valor retido pela distribuidora era menor do que o devido pela Contribuinte, essa diferença não teria sido considerada como devida, pela ora Requerente;

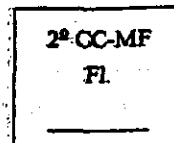
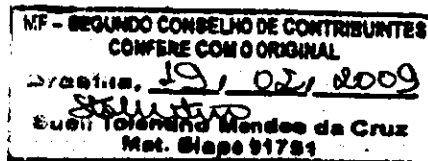
a.5) a Contribuinte teria utilizado indevidamente como créditos a compensar, valores da COFINS, do período de abril/92 a dezembro/92, retidos pelos distribuidores e considerada por ela como não devida, em razão da sua declaração de inconstitucionalidade pelo STF;

a.6) também seria indevida a aplicação de juros de 1% ao mês, nos períodos de janeiro/89 a dezembro/95.

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

a.6) também seria indevida a aplicação de juros de 1% ao mês, nos períodos de janeiro/89 a dezembro/95.

b) Quanto aos créditos de Finsocial, a Fiscalização desconsiderou-os pela não apresentação por parte da Empresa de declarações das distribuidoras que forneceram os produtos, atestando que os valores correspondentes à diferença de alíquota do Finsocial/substituição, dos períodos de janeiro de 1.989 a março de 1.992, não haviam sido objeto de discussão judicial, que haviam sido corretamente recolhidos e que não haviam sido ressarcidos àquelas distribuidoras."

Repisando sua manifestação quanto ao Termo de Diligência Fiscal realizado pela Fiscalização, a contribuinte alega que somente foram apontadas as imperfeições constantes dos demonstrativos e documentos apresentados pela empresa, sem que, contudo, a Fiscalização elaborasse demonstrativo utilizando os critérios da própria SRF, a fim de demonstrar se realmente haveria saldo a compensar e em que proporções.

Desta forma, sob a alegação de que a r. decisão recorrida acolheu integralmente a linha de raciocínio adotada pela Fiscalização, desconsiderando as compensações realizadas, requer a contribuinte seja determinada a conversão do presente julgamento em diligência, a exemplo do ocorrido com o Processo nº 10980.004202/2001-87, em que se exige a Cofins, a fim de se estabelecer, com segurança e precisão, por parte da Fiscalização, de acordo com o critério adotado pela Secretaria da Receita Federal, se há crédito ou não a ser compensado (de Finsocial e de PIS/Cofins) e qual seu efetivo valor.

Quanto aos créditos de PIS/Cofins, alega que:

(i) entre 1983 e maio de 1996, período em que era substituída em relação ao PIS, *"a base de cálculo utilizada para retenção do tributo/contribuição pago por substituição é, invariavelmente, maior do que a efetivamente praticada, em vista da margem de lucro e outros elementos que são agregados ao valor da operação em si";*

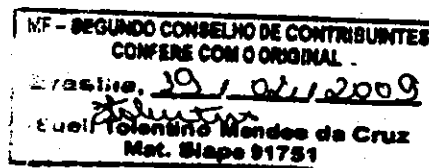
(ii) *"em função do valor efetivo e concreto da operação final, nasceu um direito de crédito para a Recorrente, identificado justamente por tais diferenças. Houve, pois, um pagamento indevido, a maior, que não corresponde à base de cálculo prevista pela lei para essa contribuição (faturamento da empresa)"; e*

(iii) também nesse ponto merece reparo o Acórdão, pois pelo menos parte das notas fiscais de entrada e de saída foi apresentada pela contribuinte e, quanto a essa parte entregue, nenhuma apreciação numérica, de valores, foi feita, o que evidenciaria cerceamento de defesa.

Quanto ao Finsocial, suportado pela contribuinte enquanto TRR, na qualidade de contribuinte substituído tributário, afirma que os créditos estão ligados ao reconhecimento da inconstitucionalidade das majorações de alíquota, no período de 09/89 a 03/92, pelo STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 105.764/PE. Cita legislação pertinente ao assunto e conclui que, se a exigência é inconstitucional, todos os valores pagos a tal título foram a maior ou indevidos, fazendo surgir um direito de crédito, compensável, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e dos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, bem como da IN nº 21/97, com alterações da IN nº 73/97;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

2. que os períodos de 06/96 a 11/96, 03/97, 09/97 a 10/98 e 03/99 a 11/99, dizem respeito ao item 2 do auto de infração e referem-se ao PIS que seria devido a título de substituição tributária.

Discorda que, conforme afirmado pela autoridade julgadora singular, trate-se de matéria que deva ser julgada pelo Judiciário, não podendo ser apreciada no âmbito administrativo, por entender que a legislação deve ser interpretada de forma sistemática e imparcial e que os argumentos apresentados em primeira instância não são de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Repisa as alegações contidas em sua impugnação, cita doutrina a respeito da substituição tributária e requer o reconhecimento da incompatibilidade do regime da substituição tributária à exigência do PIS, cancelando-se, assim, as exigências formalizadas a esse título;

3. também no tocante à aplicabilidade da Selic repete as alegações da impugnação apresentada, citando decisões do STJ no sentido de que seria incabível; e

4. por fim, alega erro material na composição do demonstrativo de fl. 32 do Acórdão, denominado "105.2 PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA" (fl. 1.508).

Em suas palavras, *"na coluna de 'Exclusão (item 61 do voto)', os valores ali consignados, nos meses de 06.98 a 12.98 não correspondem aos valores constantes no relatório apresentado pela Empresa (e que agora novamente se junta), ora variando para mais, ora para menos, apesar de os montantes em litros serem exatamente os mesmos adotados pela Fiscalização, em sua diligência, e não haver qualquer justificativa ou motivação, no corpo do voto, para tais diferenças."*

Requer o ajuste de tais exclusões aos valores já informados pela empresa e constantes do documento anexado ao recurso.

Por todas as alegações supra-elencadas, requer, preliminarmente, a conversão do feito em diligência e, no mérito, o provimento do recurso, com o cancelamento do auto de infração total ou parcialmente.

Não consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, conforme preceitua o art. 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e a Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002. Contudo, considerou-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário com o arrolamento efetuado para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo por meio do Processo nº-10980.005778/00-91, de acordo com o disposto no art. 12 da IN SRF nº 264/2002.

É o relatório.

90



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
19/02/2009
José Teodoro Mendes da Cruz
Mat. 8146 91751

2ª CC-MF
FL

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo a sua admissibilidade.

As matérias que dizem respeito ao recurso voluntário, em apertada síntese, podem ser assim discriminadas:

I - de ofício, em preliminar, a nulidade do lançamento, quando do exame do procedimento de fiscalização;

II - base de cálculo - ERRO MATERIAL na composição do demonstrativo de fl. 32 do Acórdão, denominado "105.2 PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA";

III - compensação com créditos de Finsocial, PIS e Cofins (na parte em que era responsável pelo recolhimento);

IV - análise (ilegalidade) do regime SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PIS devido na condição de substituto - nos períodos de 06/96 a 11/96, 03/97, 09/97 a 10/98 e 03/99 a 11/99, devido a título de substituição tributária; e

V - Selic - no tocante à aplicabilidade da Selic, repete as alegações da impugnação apresentada, citando decisões do STJ no sentido de que seria incabível.

Passo ao exame das matérias.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE - MPF

Antes de adentrar na análise das alegações do recurso, é meu dever, de ofício, preliminarmente, apontar a nulidade, por vício formal, do procedimento de fiscalização que não esteja devidamente acobertado por Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

O MPF foi instituída originariamente pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e está agora regulado pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, com as alterações efetuadas pelas Portarias SRF nºs 1.432, de 23 de setembro de 2003, e 1.468, de 6 de outubro de 2003.

Relativamente ao tributo e período fiscalizado, assim estava preconizado na Portaria SRF nº 1.265/99, vigente à época dos fatos:

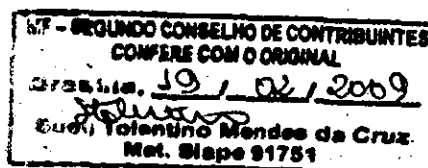
"Art. 7º. O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

(...)

§ 1º O MPF-F indicará, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o período de apuração correspondente, bem assim as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições pela SRF, em relação aos valores declarados ou recolhidos, nos últimos cinco exercícios, observado o modelo constante do Anexo I.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª-GC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

§ 2º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

(...)" (negrito, não do original)

Assim, nos termos estabelecidos pela Portaria SRF nº 1.265/99, consta, à fl. 01 do presente processo administrativo, o MPF nº 0910100.2000.00923.0, que autorizava os Srs. Dagoberto Oscar Mockel e Aricelia M.L. Milanese a fiscalizarem a contribuinte relativamente ao PIS/Cofins dos períodos de apuração de 02/1999 a 06/2000.

Entretanto, como se observa do auto de infração lavrado (fls. 38 a 43), o crédito constituído refere-se aos períodos de 06/1996, 09 a 12/1997 e 01/1998 a 01/1999, ou seja, períodos alheios ao MPF do qual a contribuinte tomou ciência, o que significa dizer que, para o período efetivamente fiscalizado, não há MPF que autorize a prática da fiscalização.

Note-se que essa situação seria facilmente regularizada se observadas as regras apostas no art. 10 da mesma Portaria:

"Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de AFRF responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário, conforme modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(...)

§ 2º Na hipótese do § 2º do art. 7º, a constituição do crédito tributário, relativamente a período diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C." (negrito, não do original)

Observe-se que, conforme o art. 7º, havendo fixação do período de apuração a ser fiscalizado, o MPF-F alcança a VERIFICAÇÃO de documentos referentes a outros períodos. Isso porque, em muitas situações, para que o cumprimento da obrigação tributária possa ser analisado, outros documentos/informações relativos a outros períodos são necessários para esclarecimento dos procedimentos adotados pelo contribuinte. Temos como exemplo a compensação com tributo recolhido a maior. Para se certificar da regularidade da compensação, o AFRF precisará tomar conhecimento da origem do crédito, que se deu em período anterior àquele fiscalizado.

Ao analisar aquele período anterior, se o AFRF constata outra irregularidade, o fato de, naquele momento, não ter a devida autorização para constituir crédito tributário, porque não está de posse de MPF-F que alcance esse novo período, que é alheio ao MPF-F entregue ao contribuinte, não significa que o crédito não poderá ser lançado. Significa apenas que, para que o lançamento não seja nulo, um MPF-C deverá ser emitido, dando poderes ao AFRF para fiscalizar também aquele novo período e constituir o crédito tributário respectivo.

A Portaria é clara ao estabelecer que "a constituição do crédito tributário, relativamente a período diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C". Não se trata de uma alternativa, mas de uma condição. Se período outro que não aquele fixado no MPF-F der



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Presidência, 30 / 02 / 2009
De: Fernando Mendes da Cruz
Mat. 81781

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

origem à constituição de crédito tributário, essa constituição só será regular se um MPF-C for emitido.

Voltando novamente à análise do caso presente: o período fixado no MPF-F do qual a contribuinte tomou ciência foi de 02/1999 a 06/2000. O auto de infração constituiu crédito relativo a 06/1996, 09 a 12/1997 e 01/1998 a 01/1999, ou seja, período imediatamente anterior àquele para o qual possuía autorização para lançar. Vejam, os AFRF estavam autorizados a verificar períodos diversos daqueles fixados para formar sua convicção. Contudo, se dessa análise se verificar o descumprimento pelo contribuinte de obrigação tributária, a constituição do crédito tributário **DEPENDERÁ** da emissão do MPF-C, o que não ocorreu *in casu*.

Observe-se que não só foi lançado crédito tributário relativo a período diverso, como não houve lançamento para o período fixado pelo MPF-F.

Nem se diga que, por se tratar de "VERIFICAÇÕES OBRIGATORIAS" constante do MPF-F, o período lançado estaria abarcado. Isso porque, conforme já amplamente esclarecido e demonstrado anteriormente, as VERIFICAÇÕES estavam autorizadas pelo § 2º do art. 7º da Portaria SRF nº 1.265/99, contudo, a CONSTITUIÇÃO do respectivo crédito tributário dependia da emissão do MPF-C, que não ocorreu.

Além do que, não se tratou unicamente de verificação, mas de atividade de fiscalização, onde no curso do processo foram solicitados demonstrativos da base de cálculo, conforme descrito no próprio auto de infração (fl. 39), que "*as bases de cálculo da Contribuição encontram-se demonstradas em planilhas elaboradas pelo contribuinte*" (negrito, não do original), bem como efetuada diligência para apuração e acerto da base de cálculo.

A natureza da relação fisco-contribuinte envolve circunstâncias relativas ao exercício, pela Administração Tributária, de um direito potestativo que deve ser regido de forma a evitar qualquer violação aos princípios que norteiam as atividades do Estado.

Sob esse prisma o MPF transmite ao sujeito passivo a certeza da regularidade e da dimensão do procedimento fiscal a que ora é submetido, em obediência ao princípio da segurança jurídica. As informações contidas em seu bojo também fornecem subsídios ao fiscalizado para o exercício do amplo direito de defesa.

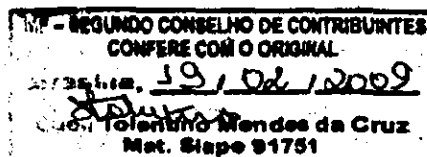
Assim, divirjo daqueles que pensam que esse documento pode ter seu alcance restrito apenas como instrumento de controle interno, sem embargo dessa relevante função. Tal restrição mostra-se incoerente com a preocupação da autoridade fiscalizadora em cientificar o sujeito passivo do MPF, inclusive com a disponibilização na *Internet*. Como instrumento de controle interno, bastaria à Administração ter a certeza da emissão do documento.

Conforme brilhante lição do Professor José Antônio Minatel¹, "mandado" traduz uma determinação de fazer, uma ordem exteriorizada por autoridade hierarquicamente superior a um subordinado. Assim, o instrumento criado tem como missão transmitir uma ordem do mandante ao mandatário para execução de atividade determinada, identificada pela locução procedimento fiscal, assim entendida a prática de atos administrativos voltados para a finalidade específica de cumprimento das obrigações tributárias.

¹ Processo Administrativo Fiscal - Vol. VI - Ed. Dialética.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Ainda nas considerações do ilustre tributarista, a expedição de mandado com essa finalidade teria como objetivo precípua ordenar o exercício das atividades da fiscalização na busca dos resultados programados pela administração tributária, de tal sorte que a iniciativa, a liberalidade, a conveniência e outros critérios pessoais dos agentes do Fisco sejam substituídos por critérios objetivos e atos regrados dos gestores da administração tributária, medida essa de cunho organizacional imprescindível para que sejam observados os demais princípios e diretrizes que norteiam a gestão da coisa pública. Assim, diz o doutrinador Minatel, o MPF constitui ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado ao rol dos "atos propulsivos", pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E conclui que o MPF, longe de ser mero ato de controle interno, é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

Quanto à competência para constituir o crédito tributário no âmbito da Secretaria da Receita Federal, reafirma Minatel ser ela exclusiva dos Auditores da Receita Federal, por força de lei, mas que, longe de traduzir limitação à competência fixada na lei, é dever do administrador tributário zelar para que as atividades de fiscalização sejam distribuídas de forma organizada e controlada entre seus agentes, evitando-se a sobreposição de atividades de investigação em um mesmo sujeito passivo, tão desastrosa quanto a contumaz inexistência de fiscalização em outros. E destaca que a disciplina – regras de exercício –, para o bom desempenho da competência do agente, é imperativo de qualquer entidade organizada e, por isso, fundamental para o desempenho da atividade estatal.

Da mesma forma que o advogado deve apresentar um instrumento de procuração outorgado pelo contribuinte, igual feito o agente do Fisco deve estar autorizado para proceder ao ato de fiscalização, pelo MPF em que lhe são transmitidos os poderes, tal como ocorre na procuração outorgada ao advogado. Portanto, o procedimento fiscal deve ser realizado sob os auspícios de um MPF e em consonância com as determinações nele contidas; caso contrário é passível de nulidade.

O fato de ter sido o Mandado instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal, a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Por outro lado, não se pode olvidar que, na acepção literal do termo, "mandado" é "ordem", dirigida ao responsável pelo procedimento. Assim, em relação ao MPF, a nulidade da ação só é caracterizada pela realização da fiscalização sem a emissão desse documento ou, ainda que emitido, em desacordo com a natureza do procedimento a ser realizado.

Concluo, diante dos fatos acima apresentados, e a exemplo do ocorrido em situação similar na sessão de julho de 2005 (Acórdão nº 203-10.260), ser NULO o lançamento pela ocorrência de vício formal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Data: 29/02/2009
Assinatura: Volantino Mendes da Cruz
Mat. 81751

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Pelo princípio da eventualidade de que seja vencida pelos meus i. pares, que não entendam a ocorrência da nulidade do lançamento por vício formal, passo ao exame das demais matérias:

II - ERRO MATERIAL

A recorrente alega erro material na composição do demonstrativo de fl. 32 do Acórdão, denominado "105.2 PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA" (fl. 1.508), e requer o ajuste de tais exclusões aos valores já informados pela empresa e constantes do documento anexado ao recurso.

Em suas palavras, *"na coluna de 'Exclusão (item 61 do voto)', os valores ali consignados, nos meses de 06.98 a 12.98 não correspondem aos valores constantes no relatório apresentado pela Empresa (e que agora novamente se junta), ora variando para mais, ora para menos, apesar de os montantes em litros serem exatamente os mesmos adotados pela Fiscalização, em sua diligência, e não haver qualquer justificativa ou motivação, no corpo do voto, para tais diferenças."*

O erro material alegado pela recorrente tem origem na reconstituição das bases de cálculo dos períodos de junho/1998 a dezembro/1998, em razão da exclusão das vendas que se referem à gasolina adquirida de outras distribuidoras, ou seja, período em que a recorrente atuou como substituída.

De acordo com a conclusão de diligência (planilha de fl. 1.453) e a manifestação da recorrente (2º parágrafo da fl. 1.460), verifica-se que contribuinte e agente fiscal estão de acordo com a quantidade de litros de gasolina a ser excluída da base de cálculo PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Assim, percebe-se que o conflito está na conversão desses litros em Reais.

É de se notar que, quando da reconstituição das bases de cálculo, a Fiscalização apurou, para dezembro/1998, base sujeita a tributação (fl. 1.453) e, em suas palavras, esclareceu que: *"a base de cálculo da substituição foi calculada multiplicando-se a quantidade de litros sujeita a tributação pelo valor do litro (fls. 05)." Utilizou-se, portanto, a tabela de Menor Preço Máximo de Bomba, juntada à fl. 05.*

No r. Acórdão procedeu-se às alterações que deveriam ser implementadas em razão das exclusões realizadas nas bases de cálculo próprias e de substituição, contudo, relativamente aos períodos de junho/1998 a dezembro/1998, PIS/Substituição, percebem-se diferenças, acredito que por equívoco, já que não demonstrado o critério de adoção do resultado final, bem como pela não utilização dos preços da tabela de fl. 05, documento que, até prova em contrário, instrui o processo (fl. 1.484, 3º parágrafo).

Para uma melhor visualização, seguem duas tabelas: a primeira, valores extraídos do acórdão. A segunda contendo valores de acordo com a aplicação da tabela de fl. 05 e que confere com a planilha acostada pelo recorrente ao presente recurso voluntário:

I - de acordo com a decisão recorrida:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19/06/2009
Juliano Mendes da Cruz
Mat. Shape 91751

2ª CC-MF
Fl.

ACÓRDÃO			
(A) Competência	(B) Litros excluídos (fls. 1453)	(C) Preço aplicado pelo Acórdão (D/B)	(D) Valor a ser excluído conforme Acórdão (fls. 1508)
jun/98	394.000,00	0,690	271.795,15
jul/98	878.000,00	0,644	565.167,47
ago/98	630.000,00	0,688	433.584,45
set/98	662.000,00	0,694	459.258,25
out/98	1.081.800,00	0,665	719.558,25
nov/98	720.000,00	0,665	478.952,00
dez/98	88.400,00	1,480	130.840,96
			3.059.156,53

II - de acordo com a aplicação do Menor Preço Máximo de Bomba (fl. 05):

Competência	Litros excluídos (fls. 1453)	Menor Preço Máximo de Bomba (fls. 5)	Valor a ser excluído
jun/98	394.000,00	0,697	274.618,00
jul/98	818.000,00	0,697	570.146,00
ago/98	630.000,00	0,685	431.550,00
set/98	662.000,00	0,685	453.470,00
out/98	1.081.800,00	0,685	741.033,00
nov/98	720.000,00	0,685	493.200,00
dez/98	88.400,00	0,703	62.145,20
			3.067.262,20

Quando comparadas as duas tabelas, resta evidenciado o erro material ocorrido, uma vez que, utilizando-se corretamente o Menor Preço Máximo de Bomba (fl. 05), o valor total das exclusões passaria de R\$ 3.059.156,53 para R\$ 3.067.262,20, o que resulta em uma diferença de R\$ 8.105,67 a favor da contribuinte.

Desta feita, com relação a este item, acato a alegação de erro material do Acórdão, julgando, nesta parte, procedente o recurso voluntário apresentado.

III - COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE FINSOCIAL, PIS E COFINS

Alega a recorrente que, relativamente ao período compreendido entre 01/09/97 e 28/02/98, já na vigência da Lei nº 9.430/96, a suposta falta de recolhimento do PIS originou-se de compensações levadas a efeito pela empresa com créditos apurados de Finsocial, decorrentes de operações realizadas entre 09/89 e 03/92, e com créditos de PIS e Cofins, retidos por substituto tributário, no período de 01/89 a 12/96.

Alegados créditos, segundo a recorrente, tiveram as seguintes origens:

a) Finsocial: trata-se de Finsocial suportado pela contribuinte enquanto TRR, na qualidade de contribuinte substituído tributário. Afirma que os créditos estão ligados ao



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19/06/2009
Luiz Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Shape 91751

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

reconhecimento da inconstitucionalidade das majorações de alíquota, no período de 09/89 a 03/92, pelo STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 105.764/PE. Conclui que se a exigência é inconstitucional, todos os valores pagos a tal título foram a maior ou indevidos, fazendo surgir um direito de crédito, compensável nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e dos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, bem como da IN nº 21/97, com alterações da IN nº 73/97.

b) PIS/Cofins: alega que entre 1983 e maio de 1996, período em que era substituída em relação ao PIS, "a base de cálculo utilizada para retenção do tributo/contribuição pago por substituição é, invariavelmente, maior do que a efetivamente praticada, em vista da margem de lucro e outros elementos que são agregados ao valor da operação em si". Assim, "em função do valor efetivo e concreto da operação final, nasceu um direito de crédito para a Recorrente, identificado justamente por tais diferenças. Houve, pois, um pagamento indevido, a maior, que não corresponde à base de cálculo prevista pela lei para essa contribuição (faturamento da empresa)".

Repisando sua manifestação quanto ao Termo de Diligência Fiscal realizado pela Fiscalização, a contribuinte alega que no Acórdão recorrido somente foram apontadas as imperfeições constantes dos demonstrativos e documentos apresentados pela empresa, sem que, contudo, a Fiscalização elaborasse demonstrativo utilizando os critérios da própria SRF, a fim de demonstrar se realmente haveria saldo a compensar e em que proporções. Por essa razão, requer a contribuinte que seja determinada a conversão do presente julgamento em diligência, a exemplo do ocorrido com o Processo nº 10980.004202/2001-87, em que se exige a Cofins, a fim de se estabelecer, com segurança e precisão, por parte da Fiscalização, de acordo com o critério adotado pela Secretaria da Receita Federal, se há crédito ou não a ser compensado (de Finsocial e de PIS/Cofins) e qual seu efetivo valor.

Consta da decisão recorrida o que a seguir reproduzo:

"15. A compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional, é válido frisar, pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, nos termos dos arts. 5º e 12, § 4º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, portanto, a apreciação de um eventual pedido de compensação - se existente - dependeria de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, em assim sendo, da apreciação e da tempestividade do próprio pedido de restituição. Tratando-se de compensação com a mesma contribuição, com base na permissão do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, com a redação determinada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não haveria necessidade de pedido, subordinando-se o ato à mera existência do direito creditório, cabendo ao fisco, nesse caso, exercer sua atribuição de homologar o procedimento da contribuinte. No presente caso, contudo, e isso a própria interessada deixa evidente, a compensação - de créditos de Finsocial - seria sido feita espontaneamente com tributos e contribuições diversos - PIS -, portanto, a teor da legislação de regência, e ao contrário do que argumenta a impugnante, dependeria de pedido formal e autorização expressa para efetivação (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), o que não consta que tenha ocorrido."

Em primeiro lugar, faz-se necessário algumas observações. Retrocedendo no tempo, havia, no passado, dissídio jurisprudencial, mormente entre as Primeira² e Segunda³

² Rec. Especial nº 89.753-PE, j. 23/05/96, DJ de 24/06/96.



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Turmas do Superior Tribunal de Justiça, quanto a poder ou não o contribuinte, *sponte sua*, efetivar a compensação. A matéria acabou pacificada naquele Tribunal quando sua Primeira Seção decidiu que em tributos lançados por homologação a compensação independeria de pedido à Receita Federal, tendo em vista que a lei não previa tal procedimento, sujeitando o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos enquanto a Administração não se manifestasse a respeito. Mas, para tal, ao invés de antecipar o pagamento dos tributos devidos, deveria o sujeito passivo da obrigação tributária registrar em sua escrita fiscal o encontro de créditos e débitos, podendo o Fisco, no prazo do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, lançar de ofício eventuais diferenças não pagas³.

Nessa linha também é o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do voto proferido pelo Min. Ari Pargendler em julgamento na Segunda Turma daquele Tribunal no REsp. nº 144.250-PB (j. 25/09/97, DJ 13/10/97).⁴

Posteriormente, em 1996, foi editada a Lei nº 9.430, estabelecendo em seus arts.

73 e 74:

"Art. 73. Para efeito do disposto no artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração."

³ Rec. Especial nº 83.946-MG, j. em 13/06/96, DJ de 01/07/96.

⁴ Conforme voto Min. Ari Pargendler, 2º TSTJ, no Resp nº 78.270-MG, j. 28/03/96.

⁵ "O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170). Em nível federal, o instituto só foi viabilizado vinte e cinco anos depois, com a edição da Lei 8.383, de 31 de dezembro de 1991, cujo artigo 66 autorizou a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias. O respectivo regime teve curta duração, logo sendo substituído pelo da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujos créditos compensáveis (resultante de pagamentos feitos à base de leis declaradas inconstitucionais) foi aproveitada antes de sua publicação. Há duas diferenças básicas entre essas duas fases legislativas: no procedimento e na abrangência. Num primeiro momento, a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independia, nos tributos lançados por homologação, de pedido à autoridade administrativa. Depois, mediante requerimento do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal foi autorizada a compensar os créditos a ela oporíveis 'para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração' (Lei 9.430, de 1996). Não é possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento à Fazenda Pública; evidentemente, a presente ação - fundada no art. 66 da Lei 8.383, de 1991 - não impede o contribuinte de pleitear na via administrativa, isto é, segundo o procedimento previsto no art. 74, da Lei 9.430, de 1996, a compensação para o Finsocial também com tributos de espécie diversa."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 06, 2009
Eugenio Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Slape 91751

2ª CC-MF
FL

Com o advento da Lei nº 9.430/96, o legislador pátrio reconheceu a necessidade de a Administração ter o controle da eventual utilização de créditos do contribuinte em compensação com seus débitos frente à Fazenda Nacional, dispondo nesse sentido os seus respectivos arts. 73 e 74, acima reproduzidos. A partir, portanto, da Lei nº 9.430/96 a possibilidade de compensação de tributos e contribuições de espécies diversas passou a ter amparo legal, tendo como requisitos expressos: o requerimento do contribuinte e a autorização pela SRF⁶.

Acerca dessa previsão legal foi expedido o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, que, em seu art. 1º, estabeleceu:

"Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional."

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto."

Quanto ao suposto direito de crédito correspondente à diferença entre os valores retidos pelo substituto tributário e os valores que seriam devidos caso fossem levados em conta os valores praticados pelo substituído quando da venda do produto no comércio varejista, nenhuma razão assiste à impugnante, eis que, como exposto anteriormente, previamente, se fosse o caso, teriam que passar pelo crivo do requerimento do contribuinte. Ainda, que, a todo rigor, ressalve-se precedente jurisprudencial contrário ao entendimento externado pela recorrente (Embargos de Divergência no Resp nº 59.513-SP, j. em 12/06/1996, do Min. Ari Pargendler)

Concluo, com relação a este item, não assistir razão à contribuinte, tendo em vista que a suposta compensação teria ocorrido no período compreendido entre 01/09/97 e 28/02/98, já na vigência da Lei nº 9.430/96, sem autorização ocorrida, nos termos da legislação em vigor.

IV e V - ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS

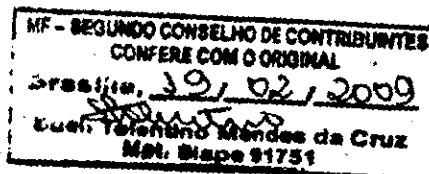
Insurge-se a recorrente contra a ilegalidade da taxa Selic e da discussão relativa à ilegalidade e constitucionalidade das leis, em especial do regime SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PIS devido na condição de substituto - nos períodos de 06/96 a 11/96, 03/97, 09/97 a 10/98 e 03/99 a 11/99 devido a título de substituição tributária.

A priori, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das

⁶Acórdão - Resp nº 327.997/RJ; RECURSO ESPECIAL - 2001/0065276-4 - Fonte - DJ DATA: 05/08/2002 PG: 00241. Relator - Min. ELIANA CALMON (1114). "Ementa - TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - FINSOCIAL - ESPÉCIES DIFERENTES - LEI 8.383/91 - LEI 9.430/96. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte, quanto à possibilidade de compensação dos créditos advindos de pagamentos indevidos a título de FINSOCIAL com débitos da COFINS, mas não com tributos de espécies diversas, no regime da Lei 8.383/91. 2. A Lei 9.430/96 permite a compensação de tributos de espécies distintas, todavia, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal. 3. Recurso provido. Data da Decisão - 28/05/2002 - Órgão Julgador - T2 - SEGUNDA TURMA. Decisão Por unanimidade, dar provimento ao recurso especial."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, em determinadas situações, tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, *"a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais"*.⁷

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.⁸ Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que, se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria, deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput*, art. 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da CF/88, e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.⁹

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202-13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

"PIS - (...) NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A 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 101, II, 'a' e III, 'b', da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial."

⁷JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo "Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo". p. 72/73. São Paulo

⁸ Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

⁹Ver a respeito, Acórdão nº 201-72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19/12/2009
Euell Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Slape 91751

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 10980.005778/00-91
Recurso nº : 126.816
Acórdão nº : 202-17.496

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado, que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, sobre a mesma palram dúvidas. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

Por outro lado, no que diz respeito à Selic, fundamentada no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, há de ser noticiado precedentes jurisprudenciais – AGRg nos ED no RE nº 550.396 – SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

"(...) III – É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995."

No mais, no que pertinente à substituição tributária, a matéria já foi por diversas vezes analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de não haver ilegalidade no regime.

Destarte, manifesto-me pela aplicabilidade das normas que nortearam o lançamento, incluindo a da taxa Selic.

CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de:

I - de ofício, em preliminar, declarar a nulidade do lançamento, quando do exame do procedimento de fiscalização; e

Em sendo vencida:

II - dar provimento parcial para apenas acertar os erros apurados na composição do demonstrativo de fl. 32 do Acórdão, denominado "105.2 PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA".

Sala de Sessões, em 08 de novembro de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ