



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI :ADO NO D. O. U.
C	De 09 / 06 / 2000
C	Rubrica

138

Processo : 13971.000645/96-12

Acórdão : 202-11.320

Sessão : 07 de julho de 1999

Recurso : 102.237

Recorrente : SULFABRIL S.A

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PIS - REDUÇÃO DA PENALIDADE - TRD - Com a edição do Decreto nº 2.194/97 e da Instrução Normativa SRF nº 32, de 09 de abril de 1997, os recursos que pedem a exclusão da incidência da TRD entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991 perderam seu objeto, por haver reconhecimento expresso da administração de que o referido índice não pode ser aplicado naquele período. A própria Instrução Normativa prevê a exclusão, de ofício, dos encargos decorrentes da TRD do período mencionado. A aplicação da TRD, a partir de 29 de julho de 1991, como juros é legítima e encontra fundamento na Medida Provisória nº 298, desta mesma data, posteriormente convertida na Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. **BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO** - O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. **OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL** - Ação judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional - antes ou após o lançamento do crédito tributário - com idêntico objeto impõe a renúncia, de modo definitivo, às instâncias administrativas de primeiro e segundo grau, determinando o encerramento do processo fiscal na via administrativa, sem apreciação do mérito. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SULFABRIL S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Hélvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martinez López e Luiz Roberto Domingo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Ricardo Leite Rodrigues
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Antonio Zomer (Suplente).

Iao/cf/opr



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

Recurso : 102.237
Recorrente : SULFABRIL S.A

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos ora em exame, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“Através do Auto de Infração de fls. 387 a 426, foi exigido da contribuinte retro identificada o recolhimento da importância equivalente a **639.071,81 UFIR** (fatos geradores até 31.12.94) e da quantia de **R\$ 474.031,69** (fatos geradores a partir de 01.01.95), a título de **Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS**, acrescida de **multa de ofício** e demais **encargos legais** à época do pagamento, relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de setembro de 1991 a novembro de 1993, janeiro a abril de 1994, agosto a novembro de 1994, janeiro de 1995 a julho de 1996. Os dispositivos legais infringidos constam do auto de infração à folha 426.

Inconformada, a contribuinte interpôs tempestivamente a petição de fls. 428 a 439, acompanhada dos documentos de fls. 440 a 448, contestando o procedimento da fiscalização alegando, em síntese, que:

a) não é suficiente a simples nomeação pelo Poder Público para que o agente fiscal tenha capacidade técnica e legal para exercer tal função, mas sim que este seja regularmente habilitado no respectivo Conselho Regional de Contabilidade (qualificação profissional), ficando, desta forma, o trabalho sem eficácia administrativa-fiscal e também sem validade jurídica. Aduz, ainda, que esta situação caracteriza, em tese, o abuso do poder e o exercício ilegal de profissão (fl. 431). Cita jurisprudência e doutrina a respeito;

b) é inconstitucional a aplicação da **TRD** como juros de mora no período de fevereiro a dezembro de 1991, pois deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177 c/c arts. 3º inciso I e 30 da Lei nº 8.218/91. Cita decisão do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 431 e 432);

c) houve equívoco por parte do agente atuante, posto que aplicou os juros moratórios conforme a Lei n 8.383/91, e também aplicou, cumulativamente, a multa disposta no artigo 4º da Lei nº 8.218, de 29.08.91. Na realidade, a multa a ser aplicável na espécie deveria ser a mais favorável ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, sendo que o mínimo, quando aplicados os juros previstos em uma legislação, dever-se-ia aplicar a multa prevista na mesma legislação, ou seja, multa de mora de 20% (art. 59 da Lei nº 8.383/91) (fls. 433 e 434);

d) relativamente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, foi um procedimento adotado em meados de 1991, tendo em vista ser na época bastante forte a discussão acerca da inconstitucionalidade de tal incursão. No entanto, ciente de tal decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, deixou de proceder de tal forma (fl. 434);

e) o lançamento efetuado pela fiscalização, não obedeceu estritamente os elementos formadores do tributo, definidos pela Lei Complementar nº 7/70, pois insistiu em inadmitir como base de cálculo o faturamento apurado a seis meses atrás (fl. 435). Cita Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes (fl. 436);

f) o Fiscal deixou de levar em conta a pretensão junto ao judiciário da impugnante em relação a compensação de créditos decorrentes da exigência do PIS com débito da mesma espécie. Cita, ainda, decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, e do S.T.J. (fls. 437 a 439). (sic).

Por derradeiro, solicita que seja julgado nulo o presente Auto de Infração.”

A Autoridade Monocrática julgou a ação fiscal, ementando assim sua decisão:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

AUTO DE INFRAÇÃO

Fatos Geradores: Setembro de 1991 a Novembro de 1993, Janeiro a Abril de 1994, Agosto a Novembro de 1994, Janeiro de 1995 a Julho de 1996.

PRELIMINAR DE NULIDADE. COMPETÊNCIA.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (Dec. nº 70.235/72, art. 59, I). Tendo o AFTN competência outorgada pelo Decreto-lei nº 2.052/83 c/c Decreto-lei nº 2.225/85 para a fiscalização do PIS, não há que se falar em nulidade de ato lavrado por ele no exercício de suas atribuições.

PRZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

**MÉRITO. DISCUSSÃO NA VIA JUDICIAL.
AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS**

A propositura, pela contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda Nacional, com o mesmo objeto do presente processo importa em renúncia à instância administrativa, devendo a autoridade julgadora declarar a definitividade da exigência discutida. Inexistindo depósito judicial ou concessão de medida liminar, prossegue-se na cobrança do crédito tributário apurado, conforme art. 151 do CTN (ADN CST nº 03/96, itens a, c).

**MÉRITO. DISCUSSÃO NA VIA ADMINISTRATIVA
DECISÃO ADMINISTRATIVA. ALCANCE**

Somente deve ser aparecida na instância administrativa a matéria que não foi questionada na via judicial. Os efeitos dessa decisão, contudo, vinculam-se ao que for decidido no âmbito do Poder Judiciário (ADN CST Nº 03/96, item b).

PIS. FATO GERADOR. PRAZO DE RECOLHIMENTO.

O fato gerador do PIS ocorre no último dia do mês, quando se conhece o valor do faturamento mensal da empresa (art. 114 do CTN). A partir daí, começa a fluir o prazo de recolhimento da contribuição, previsto no art. 6º da LC nº 07/70, e alterado pelo art. 52 da Lei nº 8.383/91, art. 2º da M.P. nº 368/93 (Lei nº 8.850/94) e art. 57 da M.P. nº 596/94.

PIS – BASE DE CÁLCULO

O ICM/ICMS referente às operações próprias da empresa compõem o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Contribuintes não têm eficácia normativa, restringindo-se aos casos para os quais foram proferidos (PN CST nº 390/71).

DECISÕES JUDICIAIS. VEDADA A EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

PN



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica, em atos de caráter normativo ou ordinatório, ressalvadas as partes integrantes de processo judicial (Dec. nº 73.529/74, arts. 1º e 2º).

JUROS DE MORA – INCIDÊNCIA DA TRD.

Legítima e legal a incidência da Taxa Referencial de Juros – TRD sobre os débitos tributários vencidos e não pagos, no período de fevereiro de 1991 a julho de 1991, inclusive, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991 (M.P. nº 294/91), na redação dada pela Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (M.P. nº 298/91).

O art. 30 da Lei nº 8.218/91, originária da M.P. nº 298/91, não criou nova situação jurídica – instituição de juros de mora retroativamente – mas, tão-somente, explicitou o alcance e o título a que deveria incidir a TRD (juros de mora), já que a norma que a instituíra silenciara a respeito (art. 9º da Lei nº 8.177/91 – M.P. nº 294/91), adequando, ainda, a norma legal do art. 9º pré-falado, à interpretação do que o STF deu à Taxa Referencial de Juros.

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.

MULTA DE 100% - REVISÃO.

Correta a aplicação da multa de 100% (Lei nº 8.218/91, art. 4º, I) por ser obrigatória em todos os casos de exigência de tributos e contribuições decorrente de lançamento de ofício, exceto nos casos de intuito de fraude. Não é o caso de se exigir a multa de mora, aplicável somente na hipótese de recolhimento espontâneo de débitos em atraso.

Entretanto, a multa de ofício de 100%, aplicada na vigência do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 deve ser revista de ofício e alterada para o percentual de 75%, tendo em vista a edição do inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, conforme determinação contida do Ato Declaratório (Normativo) nº 1, de 07.01.97.

RL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

IMPUGNAÇÃO QUE NÃO SE CONHECE QUANTO À MATÉRIA LEVADA AO PODER JUDICIÁRIO.”

Insurgindo-se contra a decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário, usando dos mesmos argumentos expendidos na impugnação.

Às fls. 474 a Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina se manifestou pela manutenção do julgado monocrático.

É o relatório.

PR



Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RICARDO LEITE RODRIGUES

Quanto às preliminares argüidas no recurso, somente em relação à aplicação da TRD tenho entendimento diferente do juiz singular e logo abaixo farei a minha exposição sobre a matéria, porém, no tocante às demais, por concordar com a tese defendida na decisão singular, adoto-as, já que o julgador monocrático muito bem abordou estes assuntos.

No tocante à cobrança da TRD, a Lei nº 8.383/91, pelos seus artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação e a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177/91, considerou indevidos tais encargos e, ainda, pelo fato da não-aplicação retroativa do disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218/91, devem ser excluídos da exigência os valores da TRD relativos ao período anterior a 01.08.91, quando, então, foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91 e a Lei nº 8.218/91. Entendimento este já admitido pela Administração Fazendária, como faz certo a IN SRF nº 032, de 09.04.97 (art. 1º).

No que diz respeito à argüição da recorrente em refazer o cálculo do tributo exigido nos autos, pois, no seu entender, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como aplicou o Fisco, tenho o mesmo entendimento do Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima que muito bem abordou este assunto no voto exarado no acórdão nº 202-10.761, cujo parte deste adoto e transcrevo:

“Dispõe o artigo 6º da citada LC nº 07/70:

“Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

A interpretação desta norma tem promovido profundos debates no âmbito deste Conselho, eis que não há clareza se sua finalidade é regular o vencimento da Contribuição para o PIS ou sua forma de cálculo. A exegese gramatical deste dispositivo tem levado alguns intérpretes a considerarem a assertiva, contida no



Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

parágrafo único, suficiente para justificar a defasagem de seis meses entre o fato gerador e sua respectiva base de cálculo, ou seja, entendem possível que se quantifique a obrigação tributária em janeiro e seu nascimento só aconteça em julho, seis meses depois, com a ocorrência do fato gerador.

A Suprema Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos² firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

Desse modo, o faturamento é tão-somente a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo empregador, em virtude dos atos negociais aos quais ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta, etc.).

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo – chamada por ele de base imponível – é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. Alfredo Augusto Becker a coloca como cerne ou núcleo da hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente a sua medida.

Verifica-se, portanto, que a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma. O ente tributante, pensando na fonte de receita que lhe representa o tributo, deve cuidar para que seja tomado como medida daquele fato dado compatível para tal, de modo a que não se desfigure a outorga constitucional para criação do tributo.

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

- nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, apesar de atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195 da CF/88);

- existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência a nenhum fato gerador;

- em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial e quantitativo), há de ser integralmente definida pela lei.

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redação, quis referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento jamais foi considerado fato gerador. O fato gerador ocorre no momento em que nasce a obrigação de recolher a contribuição. Em cada um dos dias do mês de janeiro, quando se efetua a venda das mercadorias, ocorre o fato gerador do tributo. Se no primeiro dia do mês a empresa vende uma mercadoria, a obrigação de recolher a Contribuição ao PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas no CTN. Se a lei permite recolher aquela contribuição no mês de julho, trata-se de prazo de recolhimento que pode ser alterado por lei ordinária.

Não há diferença alguma a lei dispor que **a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho.** Ambas as redações dizem respeito a questões de prazo de recolhimento.



Processo : 13971.000645/96-12
Acórdão : 202-11.320

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regularam a aplicação da norma, a saber:

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71, que exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês .

2. o ADN CST 35/75 que possibilitava a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho).

3. O artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988 para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele Decreto-Lei.

4. a Resolução nº 01, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: *“as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988”*. Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13971.000645/96-12

Acórdão : 202-11.320

fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente.

Estes prazos é que foram obedecidos pelo lançamento ora questionado, o que resulta, neste aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.”

Finalmente, entendo que a decisão recorrida está perfeitamente sintonizada com este Colegiado no tocante a não conhecer de matéria já discutida no Judiciário, pois esta é a jurisprudência firmada por este Conselho.

São estas as razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir os encargos da TRD, cobrados a título de juros de mora, no período anterior a 01.08.91.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1999


RICARDO LEITE RODRIGUES