



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

Recorrente : PÃES E DELÍCIAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

**PIS - JURO DE MORA. APLICABILIDADE** - As contribuições federais não pagas até a data do vencimento ficam sujeitas à incidência de juros moratórios legal, na data do pagamento ou recolhimento, espontâneo ou de ofício, conforme a legislação vigente.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA APLICÁVEL** - Sobre as parcelas correspondentes aos valores declarados através da DIRPJ/DIPJ e não pagos não incide a multa de ofício.

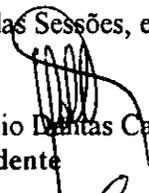
**SEMESTRALIDADE - Nº 7/70** - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, fevereiro de 1996, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

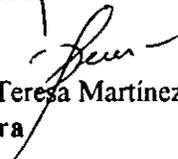
**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PÃES E DELÍCIAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2002

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Cristina Roza da Costa e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Iao/cf/ja



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

Recorrente : PÃES E DELÍCIAS LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração, exigindo-lhe a Contribuição para o PIS no período de 1994 e 1998.

Consta do relatório elaborado pela autoridade singular que:

*“Confrontando-se o faturamento da empresa através de registros contábeis e os DARFs de pagamento, constatou-se a insuficiência e/ou inexistência de pagamento, bem como a falta de constituição de crédito tributário relativo à contribuição através de Declaração, nos períodos constantes do presente auto.*

*As bases de cálculo foram tomadas dos registros contábeis às fls. 14/24, consolidadas na planilha de fls. 25/26.*

*Inconformada com a autuação, a contribuinte, tempestivamente, apresenta impugnação às fls. 34/41 através de seus advogados com procuração à fl. 42, com as seguintes razões de defesa:*

*Alega que a aplicação da multa de 75% agride o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que confessou seu débito espontaneamente no momento de entrega de sua Declaração de Rendimentos, correspondendo, no caso, unicamente uma multa moratória de 20%. A seguir discorre amplamente sobre a impropriedade de tal aplicação, transcrevendo acórdãos da esfera judiciária e entendimentos de juristas sobre o assunto, no sentido de que não cabe a cobrança de multa, sempre que houver denúncia espontânea.*

Afirma, igualmente, ser indevida a cobrança de juros sobre os valores das multas, diante do que determina o art. 161 do CTN, bem como a incidência de multa sobre os juros, devendo os juros incidirem unicamente sobre o imposto não pago em seu vencimento, sobre o qual incidirão, também, correção monetária, juros e multa. A incidência dos juros sobre o valor da multa fere princípios de legalidade contido na Constituição Federal em seu art. 5º, bem como o de reserva legal em matéria tributária art. 97 do Código Tributário Nacional – CTN, de legítima remuneração do capital tributário retido, art. 161 do CTN..



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*Entende ser descabida a cobrança de juros utilizando a taxa SELIC, o que fere a Constituição Federal em seu art. 192, § 3º, ao estabelecer que as taxas de juros reais não poderão ser superiores a 12% ao ano.*

*Acrescenta que valores tão altos de juros têm natureza confiscatória, atingindo a capacidade contributiva do contribuinte, de parte do órgão público. Tal é o entendimento do Ministro Carlos Velloso em voto proferido no julgamento da ADIN n.º 04-DF, p. 812 e ADIN 04-DF RTJ n.º 147.*

*Expressa ser farta a jurisprudência no sentido de que na compensação realizada por homologação efetuada diretamente pelo contribuinte, não há incidência de juros SELIC. Transcreve jurisprudência nesse sentido. Com esse entendimento, acrescenta que, ao praticar a denúncia espontânea, o contribuinte estará homologando seu crédito tributário e o informando ao órgão arrecadador, o que seria atitude inversa à compensação, porém onde se realizaria a auto homologação por parte do contribuinte não sujeito a incidência de juros SELIC.*

*Utilizando o conceito de "periculum in mora", justificando a proteção de 'medida liminar', em razão de perigo iminente ao contribuinte, enumera motivos referentes ao crédito tributário apurado, quanto a sua inconstitucionalidade, ilegalidade, injustiça, perigo de execução judicial, com suas conseqüências em vários campos, incluindo a credibilidade da empresa.*

*Conclui, requerendo: que seja declarado nulo o crédito tributário face às preliminares levantadas; caso contrário, seja declarado improcedente o lançamento, tendo em vista a apresentação da Declaração de Rendimentos PJ. Em caso de dívida, requer que seja interpretada a decisão mais favorável à contribuinte, diante do que dispõe o art. 112 do CTN; que não seja obrigada a cumprir a exigência da cobrança de juros sobre os valores das multas e de juros cobrados à taxa SELIC. Protesta por juntada posterior de provas e por todos os meios de provas admitidas em direito, bem como perícia, diligência e demais provas que levem à prática da justiça."*

A autoridade singular, por meio da Decisão DRJ/REC n.º 1.186, de 30/05/2001, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/1994 a 31/01/1994, 01/12/1994 a 31/12/1994,  
01/02/1998 a 31/10/1998*



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*Ementa: PIS - FALTA DE RECOLHIMENTO*

*A falta de recolhimento do PIS enseja sua exigência através de lançamento de ofício.*

*A Declaração de Rendimentos não constitui instrumento hábil para inscrição de débitos não pagos em dívida ativa da União, razão pela qual não há que falar em confissão espontânea dos valores do PIS constantes da referida declaração.*

*JUROS DE MORA - TAXA SUPERIOR A UM POR CENTO AO MÊS.*

*É válida a exigência de juros de mora à taxa superior a 1% (um por cento) ao mês, quando há previsão legal nesse sentido.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI*

*Compete exclusivamente ao Poder Judiciário apreciar as alegações de inconstitucionalidade de norma legal, cabendo à autoridade administrativa aplicar a lei ao caso concreto, visto que esta última é presumida válida e eficaz.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde reitera os argumentos apresentados em sua impugnação.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens, em cumprimento à exigência do art. 2º, § 1º, inciso I, da IN nº 26/01, permitindo a subida dos autos a este Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, inclusive instruído com termo de arrolamento de bens, garantindo-lhe o prosseguimento do recurso, passo ao exame das razões meritórias.

A contribuinte não se insurge contra a base de cálculo do tributo e sim, tão-somente, quanto aos consectários legais, ou seja, inaplicabilidade da multa de 75%, sob a principal alegação de terem sido informados os valores em sua declaração de rendimentos, e ainda da não exigência da Taxa SELIC.

Penso que algumas considerações são necessárias.

**DA MULTA DE OFÍCIO**

Em primeiro lugar, no que se refere à não exigibilidade da multa de ofício, entendo que a recorrente está correta, eis que procedeu à declaração de seus débitos (PIS) na Declaração de IRPJ ou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir de ano-calendário de 1998.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestou ser incabível o lançamento de ofício quando o contribuinte declara o imposto/contribuição social na Declaração do Imposto de Renda, conforme ementas a seguir transcritas:

**“EMENTA: LANÇAMENTO ‘EX OFFICIO’ COM BASE EM VALORES DECLARADOS - IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO**  
- Nos lançamentos em que são exigidos valores previamente declarados pelo sujeito passivo, por serem despiciendos, haja vista a prévia determinação da existência do fato gerador e do quantum debeat per pelo próprio sujeito passivo, é inaplicável a penalidade de ofício. Conforme reiterada jurisprudência, os valores declarados prescindem de lançamento para sua inscrição em dívida ativa e conseqüente execução fiscal. Recurso provido em parte. Acórdão 108-05052 – Rec. 111074 - Sessão de 14/04/98.

**EMENTA- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IMPOSTO DECLARADO ESPONTANEAMENTE PELO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO EX OFFICIO -**



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*DESCABIMENTO - Incabível o lançamento de ofício de imposto, regular e espontaneamente declarado pelo contribuinte, se, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, a Declaração de Rendimentos constitui confissão de dívida e instrumento capaz para cobrança amigável e inscrição na Dívida Ativa da União, nos casos de cobrança judicial. POR UNANIMIDADE DE VOTOS, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA EXCLUIR A EXIGÊNCIA RELATIVA AO ANO CALENDÁRIO DE 1995. Acórdão nº 103-19959, Rec. 117902 – Sessão de 14/04/99.*

*EMENTA - NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai no prazo de cinco anos, contados entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração (art. 173, parágrafo único, do CTN). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DECLARADA ESPONTANEAMENTE PELO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO EX OFFICIO - DESCABIMENTO - Incabível o lançamento de ofício de imposto e/ou contribuição, regular e espontaneamente declarado pelo contribuinte, se, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84<sup>1</sup> e art. 1º do IN SRF nº 77/98, a Declaração de Rendimentos constitui confissão de dívida e instrumento capaz para cobrança amigável e inscrição na Dívida Ativa da União, nos casos de cobrança judicial. NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE AO RECURSO EX OFFICIO, EM VIRTUDE DA EXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO ANTERIOR (CONTRIBUIÇÃO DECLARADA). Acórdão nº 103-20085, Rec. 118563 – Sessão de 14/09/99.”*

Tal entendimento está também consolidado na jurisprudência dos Tribunais Superiores, conforme alguns arestos que transcrevo:

*“Em se tratando de autolançamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de processo administrativo para inscrição da dívida e posterior cobrança. (STF, 2ª Turma AgRg nº 144.609-9, Rel Mauricio Correa, DJ 01.09.95).”*

*“Fica dispensado o prévio processo administrativo desde que a inscrição e a cobrança do débito fiscal, sujeito inicialmente ao lançamento por homologação, sejam de acordo com a declaração prestada pelo próprio*

<sup>1</sup> O disposto no artigo 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/84, possui a seguinte redação: “Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. § 1º - O documento que formalizará o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência do referido crédito. § 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido de multa de 20 % (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito da cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*“Fica dispensado o prévio processo administrativo desde que a inscrição e a cobrança do débito fiscal, sujeito inicialmente ao lançamento por homologação, sejam de acordo com a declaração prestada pelo próprio contribuinte. (STJ, 1ª turma, Resp nº 60.001-SP, Rel. Ministro César Asfor Rocha, DJ de 08.05.95 p 12.327)”*

No passado já me posicionei no sentido de que, em se tratando de PIS, somente as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, nos termos do artigo 5º do DL nº 2.124/84, são confissões expressas de dívida, sendo os débitos por esse meio declarados definitivos, não comportando discussão, à exceção da retificação de declaração apresentada, nos casos em que seja admissível, conforme previsto no item 4.4.3 da Nota Conjunta COSIT/COFIS/COSAR nº 535, de 23/12/97, com a ementa que transcrevo:

*“DCTF – Dívida Declarada. Confere certeza e liquidez à obrigação tributária a declaração do contribuinte em cumprimento de obrigações acessórias. Havendo a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, revela-se dispensável o auto de infração lavrado para formalizar a mesma exigência, posto que ele iria apenas repetir ato praticado pelo contribuinte.”*

Atualmente, em análise às Declarações de Rendimentos, penso que, ainda que se trate de DIRPJ e não de DCTF, as informações prestadas pelo contribuinte, onde é informada a base de cálculo da contribuição, quando não acompanhadas de pagamento do tributo, podem ser caracterizadas confissões de dívida, fato esse que vem sendo inserido nas mencionadas declarações de rendimentos. Dessa forma, vislumbro fundamento jurídico para a exclusão da multa de ofício de 75%, como solicitado pela recorrente.

Com relação aos valores informados na DIRPJ ou DIPJ (ano-base 1998), é que entendo que não poderá ser exigida a multa de 75%. Por outro lado, não há como impor a multa de mora de 20%, em razão de não caber a este órgão Colegiado a função de impor penalidade. Uma situação é a da redução da multa de ofício ou de mora quando lançada; outra, é, a de transmutar a natureza de multa de ofício para a de mora, onde a legislação aplicável é, por consequência, distinta. Neste caso, ao excluir uma multa e impor outra, teríamos um agravamento, na acepção do Decreto nº 70.235/72 (art. 18, § 3º).

## DOS JUROS

No que pertine aos juros de mora, apenas são devidos após o vencimento legal da obrigação tributária, a partir do qual ela se torna exigível. Caso não haja dispositivo de lei em



Processo nº : 10435.001052/99-14

Recurso nº : 119.066

Acórdão nº : 203-08.340

primeira instância, no sentido de não constar no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fls. 09/10 a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, restando, portanto, prejudicada a alegação da contribuinte.

## DO LANÇAMENTO

A questão resume-se a se, uma vez iniciado o procedimento fiscal, através do lançamento formal (artigo 142 do CTN), poderia ser o mesmo cancelado sob a argumentação da existência de débitos declarados pelo contribuinte através da Declaração de IRPJ.

O artigo 142 do CTN estabelece um conceito legal do lançamento, definindo-o como procedimento administrativo com os seguintes objetivos: a) verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) o cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo; e e) aplicação da penalidade, se cabível no caso. Diz, "expressamente", o CTN que esse procedimento compete à autoridade administrativa e não ao contribuinte, a quem lhe cabe dar subsídios para o ato administrativo.

Não se discute aqui a diferenciação entre "*obrigação tributária*" e "*crédito tributário*". Segundo o artigo 142 do CTN, "*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário...*". A obrigação tributária nasce com o fato gerador, enquanto que o crédito tributário se constitui através do lançamento; independentemente da existência ou não da DIRPJ, DCTF ou do Auto de infração, existe a obrigação tributária, decorrente do fato gerador da exação fiscal. A confissão do contribuinte do débito, através do preenchimento da DCTF, ou DIRPJ, obrigação acessória da principal, dá suporte ou base para a constituição do crédito<sup>2</sup>, através do lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa.

Assim, não há como dizer que o crédito confessado não pago está lançado por homologação tácita da atividade do contribuinte. Isto porque, a um, não é lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, a dois, porque aqui não houve pagamento. O lançamento por homologação ocorre pela homologação da antecipação do pagamento exercida pelo contribuinte, e extingue o crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), não ensejando, assim, inscrição na Dívida Ativa.

---

<sup>2</sup> Observa, com rigor, MISABEL DERZI, que "*as informações e declarações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, apenas servem de suporte ou base para a prática do ato administrativo. Antecedem, portanto, ao lançamento como ato administrativo, que se aperfeiçoa posteriormente. Eles integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento, em si, como ato*" (Misabel Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, 389 - e Alberto Xavier - Do Lançamento - Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário - pag. 413).



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

Assim, não há como dizer que o crédito confessado não pago está lançado por homologação tácita da atividade do contribuinte. Isto porque, a um, não é lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, a dois, porque aqui não houve pagamento. O lançamento por homologação ocorre pela homologação da antecipação do pagamento exercida pelo contribuinte, e extingue o crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), não ensejando, assim, inscrição na Dívida Ativa.

Com muita propriedade, diz Aliomar Baleeiro, em sua grandiosa obra de Direito Tributário, que:

*"Em conseqüência, a legislação ordinária não pode criar a chamada - dívida não contenciosa - baseada, p. ex., em singelas declarações constantes de guias e documentos de arrecadação (DCTF's). Com suporte em tais documentos, a Fazenda, independentemente de notificação ao sujeito passivo para impugnação, costuma promover a inscrição em Dívida Ativa. Sem levar em conta a possível existência de singelos erros materiais, que poderiam ser retificados sem o aparato judicial custoso e incômodo, o sujeito passivo pode ter, em seu benefício, um contradireito oponível à Fazenda, que seja extintivo do crédito tributário. Acresce que muitas vezes esses documentos nem sempre espelham o contradireito (por limitações em sua programação). Exemplos desse fenômeno surgiu, de forma ampla e concreta, com o advento da Lei nº 8.383/91, por exemplo, que concedeu ao contribuinte, desde logo e independentemente de despacho da autoridade administrativa, o direito de efetuar o pagamento, mediante compensação de crédito advindo de pagamento indevido de tributo de mesma natureza (ou como se tivesse a mesma natureza). A Lei nº 9.430/96 estendeu tal direito de compensação a outros casos de pagamento indevido, sob conferência da mesma autoridade. Em todas essas hipóteses, o direito à compensação é garantido, direito líquido e certo do contribuinte. A peculiaridade da compensação no Direito Tributário, realçada especialmente nos tributos lançados por homologação, conforme modelo adotado pela Lei nº 8.383/91, está exatamente no fato de que ela extingue a obrigação sob condição resolutória, como é próprio do pagamento antecipado (art. 150, § 4º, do CTN). A certeza e a liquidez serão apuradas pelo sujeito passivo, que procederá à compensação, ficando os atos assim praticados sujeitos à fiscalização futura pelo prazo de cinco anos. Esse foi o entendimento acolhido pelo STJ (R. Esp. Nº 93.946-MG, sendo Relator o Min. Pádua Ribeiro; Embargos de Divergência no R.Esp. nº 78.301 - BA, Rel. Min. Adhemar Maciel, 1997; STJ. R. Esp. nº 19.640 - SP, Rel. Min. Pargendler, DJU, de 06.05.1996, p. 14.399; STJ - R. Esp. nº 12.184 - RJ, Rel. Min. Pargendler, DJU de 26.2.96, p. 3.981)."*



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

forma inadequada, não refletem a realidade dos fatos, podendo levar o contribuinte a confessar débito, omitir causas extintivas, especialmente a compensação.

Alberto Xavier, a quem me filio em seus argumentos, em seu livro "Do Lançamento Teoria Geral do Ato - Do Procedimento e do Processo Tributário - Ed. Forense - 1988 - pág. 414, assim se manifesta sobre o assunto:

*"É essencial ter-se presente que as declarações do contribuinte não esgotam todas as questões que se podem suscitar a respeito da falta de pagamento, que é o fundamento direto da execução fiscal. Pode, na verdade, o contribuinte ter declarado e não pago por uma pluralidade infundável de razões ininvocáveis ou imprevisíveis no momento da declaração, ou até como fundamento para um seu pedido de retificação. Pode, com efeito, o contribuinte não ter pago porque, entretanto, procedeu à compensação do tributo, ou por reputar ilegal a exigência do imposto com base nos fatos declarados. Como pode o ato de inscrição da dívida ter sido efetuado com vício de incompetência, vício de forma ou erro no tocante à atualização monetária e cálculo dos juros.*

*Obrigar, nestes casos, o contribuinte a defender-se, como réu, em processo de execução, por meio de embargos que só serão admitidos se garantida a execução, é submetê-lo a um constrangimento que o princípio de ampla defesa visa precisamente evitar, pela singela técnica de oferecer ao particular a possibilidade de uma prévia defesa na esfera administrativa, em face de um ato administrativo notificado e fundamentado, através de um recurso com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário (Código Tributário Nacional, artigo 151, III). A tese em que se baseia a jurisprudência dominante é, finalmente, conduzida a imprimir um tratamento irracionalmente discriminatório - e, portanto inconstitucional, por ofensivo do princípio de igualmente - entre o contribuinte que declarou e não pagou, em relação ao contribuinte que não pagou nem sequer declarou, pois quanto a este último deverá haver lançamento de ofício anterior à inscrição de dívida, plenamente ensejador do direito de defesa, por via de recurso administrativo.*

*Basta o absurdo desta consequência para que fique plenamente demonstrada a ilegitimidade da tese em causa, violadora a um tempo dos princípios constitucionais de ampla defesa e da igualdade, dos artigos 142, 145 e 201 do Código Tributário Nacional e do § 3º do artigo 1º da Lei nº 6.830/80."*

Assim, as conclusões podem ser sumariadas:

- a inclusão de valores na DIRPJ ou DIPJ não dispensa, o procedimento do lançamento; atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa;



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

- uma vez efetuado o lançamento de ofício, deverá este prosseguir em todas as fases e instâncias permitidas no âmbito do processo administrativo fiscal;
- no mais, como regra geral, as declarações devem apenas ser utilizadas como suporte ou base para a prática do ato administrativo – lançamento formal, declaratório, privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN); e
- por último, em respeito ao princípio da igualdade entre o contribuinte que declarou e não pagou e o contribuinte que não pagou e nem sequer declarou, não poderá haver tratamento mais favorável ao segundo pelo lançamento de ofício, retirando o direito de defesa, por via de recurso administrativo ao primeiro que agiu de boa fé ao declarar importâncias.

### Faturamento do sexto mês anterior;

“*A priori*”, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2449/98 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, no período de 1994, a base de cálculo “*deveria*” ter sido a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. Nesse sentido, passo às seguintes observações.

A um, a matéria, ainda que não levantada pelo contribuinte, diz respeito ao próprio lançamento – ato privativo da autoridade pública -, assim, pode e deve o julgador examiná-la a qualquer tempo, ao dever de não ocasionar, em contrariedade à lei, prejuízos a direitos e interesses do contribuinte. A razão disto está na circunstância de que o Conselho de Contribuintes funciona como órgão de revisão dos atos administrativos. Se o ato administrativo não está conforme a lei, como não está, deve o julgador manifestar-se, independentemente de ter sido alegado pela parte. É, na verdade, o poder de tutela jurídica dos direitos e interesses públicos e privados. Esse poder de tutela do direito e o poder-dever de observar as normas legais e de atuá-las, efetivando direitos e obrigações - quer públicos quer privados -, porque resulta de obrigação jurídica e que se efetiva mediante atos administrativos. Assim, na obrigação de aplicar o bom direito é que passo a examinar a matéria.

A dois, o Código de Processo Civil dispõe, em seu artigo 462, que: “ *Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.*” Nesse sentido, o *jus superveniens* adveio dos julgamentos ocorridos no Superior Tribunal de Justiça, devendo o julgador levá-los em consideração, independentemente de quem possa ser com eles beneficiados.

Feitas as considerações iniciais, pertinentes à questão da semestralidade, de ofício, analiso a questão, eis que, conforme dito, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

e 2449/98 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

A questão já foi por diversas vezes analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 7/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

***“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.” (negritei)***

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623 e 1676-38) até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

***“ Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:***

***I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.” (MP nº 1676-36)***



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN 1417-0) no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo. E nesse entendimento vieram sucessivas decisões deste Colegiado, todas do Primeiro Conselho, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior.<sup>3</sup>

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

*“ III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70*

*10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. (...)*

*12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF: e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.*

*13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, ripristinou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.*

*14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma.”*

<sup>3</sup>Acórdãos nºs 107.05.089; 101.87.950; 107.04.102; 101.89.249; 107.04.721; 107.05.105; dentre outros.



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

*"7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)*

*46. Por todo o exposto, podemos concluir que:*

*I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;*

*II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação: (...)*

*VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95."*

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que "a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70" e, desta forma, continua, "não sobreviveu, portanto, a partir de aí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispendo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, "base de cálculo" da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigentes, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, tinha-se por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo.* Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigente, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, tinha-se por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento, e, sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 02, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

*“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.*

*3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.*

*3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês” (grifei)*

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento.



**Processo nº :** 10435.001052/99-14  
**Recurso nº :** 119.066  
**Acórdão nº :** 203-08.340

*“PIS – Na forma das Leis Complementares nºs 07, de 07.09.70, e 17, de 12.12.73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. Recurso provido.”*

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

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

A jurisprudência também registra idêntico posicionamento. Veja-se o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0), publicado no DJ de 15 de maio de 2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

*“... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, 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’), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado ‘o faturamento do mês anterior’ (art. 2º)...”.*

Igualmente, veja-se, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3), publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

- “1 - O PIS semestral, estabelecido na LC nº 7/70, 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 nº 7/70.*



Processo nº : 10435.001052/99-14  
Recurso nº : 119.066  
Acórdão nº : 203-08.340

*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”.*

## CONCLUSÃO

Dessa forma, diante de tudo o mais retro-exposto, impõe-se o deferimento do recurso apenas para reconhecer a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo, pertinente ao período de 01/01/1994 a 31/01/1994, e 01/12/1994 a 31/12/1994, e, no mais, a exclusão da multa de ofício, por inaplicável.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2002

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ