



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

164

2.º	PUBLIADO NO D. O. U.
C	De 17 / 12 / 19 99
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020  
  
Sessão : 07 de abril de 1999  
Recurso : 100.960  
Recorrente : CEMISA S/A PISOS E AZULEJOS  
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

**NORMAS PROCESSUAIS - MEDIDA JUDICIAL** - O ajuizamento de Ação Declaratória não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência na via administrativa e desistência do recurso interposto, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80. **PIS - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA** - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não estabelece prazo decadencial, apenas estatui a guarda de documentos. A antecipação de pagamento é circunstância necessária e suficiente, *in casu*, para a caracterização do lançamento por homologação. Obrigatória a observância da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN. A contagem do prazo quinquenal tem termo inicial na ocorrência do fato gerador. Decaído o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal, vinculada a tais fatos geradores. **COMPENSAÇÃO** - Incabível, mesmo entre tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, quando, nos autos, não se tem notícia sequer do valor dos créditos reclamados. **TRD** - Indevida a cobrança de encargos da TRD, ou juros de mora equivalentes, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991. **RETROATIVIDADE BENIGNA** - *Ex vi* do disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, as multas previstas no artigo 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, e artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, devem ser reduzidas, *in casu*, para 75% (CTN, art. 106, II, "c"). **BASE DE CÁLCULO** - 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. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CEMISA S/A PISOS E AZULEJOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o período de 08/90 a 04/91, reduzir a multa de ofício para 75% e excluir os encargos da TRD no período de 04.02 a 29.07.91, nos termos do voto do Relator; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto ao critério de apuração da base de cálculo. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges (Relator), Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López e Luiz



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10680.005225/96-74**

**Acórdão : 202-11.020**

Roberto Domingo, que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. Neder', written over the typed name.

**Marcos Vinicius Neder de Lima**  
**Presidente e Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

sbp/CF/OVRS



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

Recurso : 100.960  
Recorrente : CEMISA S/A PISOS E AZULEJOS

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra decisão de primeira instância administrativa, que declarou definitiva, na esfera administrativa, a parcela do lançamento, referente à matéria discutida na esfera judicial (UFIR e TRD), e julgou procedente a exigência fiscal da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no que se refere à matéria diferenciada.

Segundo a denúncia fiscal, a contribuição exigida foi calculada mediante a aplicação da alíquota de 0,75% sobre o faturamento, tendo como fundamento legal: artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73; e título 5, capítulo I, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que integra a Decisão Recorrida de fls. 143/154:

“Auto de Infração, contido às fls. 01/03, foi lavrado contra o contribuinte acima identificado com a exigência do crédito tributário no valor de 441.533,15 UFIR, a título de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, juros de mora e multa proporcional, referente aos seguintes períodos: agosto de 1.990 a janeiro de 1.991; maio a setembro de 1.991 e novembro de 1.991 a fevereiro de 1.993.

Procedendo ao exame da escrituração fiscal e contábil da empresa, a fiscalização constatou a insuficiência do recolhimento da contribuição. Após aproveitar os pagamentos parciais efetuados pelo contribuinte, o fisco formalizou, para o período retro-citado, a presente peça fiscal.

Inconformada com a exigência fiscal, a autuada apresentou, tempestivamente, através de seu representante legal, às fls. 93/102, impugnação, cujo conteúdo, em síntese, é o seguinte:

sustenta que, sendo por homologação o lançamento do PIS, nos termos do art. 150 do CTN, houve, quanto aos períodos



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

com fatos geradores anteriores a 30/07/91, homologação tácita; operou-se, no caso, de conformidade com o § 4º do citado diploma legal, a figura jurídica da decadência;

alega que a determinação contida no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não foi obedecida, ou seja, o fisco, no lançamento, não considerou o fato de que o pagamento da contribuição está previsto para o sexto mês após o fato gerador; cita acórdão do Conselho de Contribuintes, que considera como base de cálculo da contribuição o faturamento da empresa de seis meses atrás;

argumenta que, em razão de ter-se originado da cisão de dois outros estabelecimentos, possui créditos do PIS, os quais não foram considerados pelo fisco; ante o silêncio fiscal, alega que o seu direito de defesa, garantido pela Constituição da República de 1988, foi cerceado;

discorre sobre a impropriedade da aplicação da TR/TRD nos tributos, quer seja a título de juros ou correção monetária; considera como descabida a aplicação deste indexador na peça fiscal por não se tratar de operação financeira; ainda, alega a inconstitucionalidade, em razão do preceito constitucional que veda a utilização de taxa de juros superior a 12% ao ano;

considerando o princípio da anterioridade, art. 150, III, "b" e "caput", CF/88, sustenta a tese de que a UFIR não poderia ter sido utilizada no ano de 1992, tendo em vista que o DOU só circulou no dia 02/01/92;

argumenta que é incabível a aplicação da multa fiscal, uma vez que está em processo concordatário; neste sentido, cita jurisprudências do STF e do STJ; defende a tese de que o art. 23, da lei de falências, que prevê a inexigibilidade da multa moratória no processo falimentar, aplica-se também no caso de concordata, levando-se em conta que o art. 112, II do CTN determina que seja dada interpretação à lei mais favorável ao contribuinte;



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

ao final, pede a nulidade do auto, ou, então, a exclusão da multa, da TR, das parcelas atingidas pela decadência e da UFIR.”

Tendo a suplicante impetrado ação declaratória, perante a 6ª Vara da Justiça Federal de Minas Gerais – MG, discutindo os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a aplicação da TRD e da UFIR, a autoridade monocrática considerou caracterizada a renúncia às instâncias administrativas, em relação aos argumentos contrários à exigência da TRD e da UFIR, e, quanto à matéria diferenciada, substancialmente, assim fundamentou sua decisão:

- o prazo de recolhimento do PIS, inicialmente definido no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, foi totalmente modificada por disposições legais supervenientes: Lei nº 7.691/88, art. 3º, III, “b”; Lei nº 7.799/89, art. 69, IV, “b”; Lei nº 8.218/91, art. 2º, IV e parágrafo único; e Lei nº 8.383/91, art. 52, IV, posteriormente modificado pela Lei nº 8.850/94;

- os Demonstrativos de fls. 136/139, apresentados pela impugnante, se apresentam equivocados, uma vez que ela os fez considerando o prazo de seis meses para o pagamento do PIS, o que torna irreal o suposto crédito, que no final é apresentado;

- para a extinção de parte dos créditos tributários, todos os pagamentos transcritos nos demonstrativos, relativos aos fatos geradores dos meses objetos da autuação, foram aproveitados;

- a pretendida compensação, sustentada pela suplicante, foge à competência desta DRJ a sua análise, de acordo com o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 26/05/92;

- o Demonstrativo de fls. 140 não guarda nenhum vínculo com a presente peça fiscal, já que se refere ao parcelamento de outros débitos, efetuado em processo administrativo próprio e contendo períodos diversos dos que foram objetos da presente autuação;

- a alegação de que está decaído o direito do Fisco efetuar o lançamento, para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/07/91, não procede, pois as Contribuições para o PIS/PASEP constituem matéria de finanças públicas, com prazo para ação de cobrança de dez anos (Decreto-Lei nº 2.052/83, art. 10), não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, como pretende a autuada;

- falência e concordata são situações jurídicas diversas, embora tenham na dificuldade financeira uma causa comum, sendo inaplicável, na segunda situação jurídica, o disposto no inciso III do parágrafo único do artigo 23 da Lei de Falências (Decreto-Lei nº 7.661/45);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

- nem mesmo através da interpretação do artigo 23 da Lei de Falências, por analogia (CTN, art. 108, § 2º), poderia a contribuinte ser eximida de exigência prevista em lei;

- também, não se aplica ao caso o artigo 112 do CTN, já que não ocorreu nenhuma das hipóteses de dúvidas, previstas nos incisos I a IV;

- contrapõe-se às decisões judiciais, citadas pela impugnante, favoráveis à não aplicação da multa, nos casos de concordata, das quais, nos autos, não se tem notícia de que a atuada seja parte interessada, os artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74; e

- quanto ao acórdão do Conselho de Contribuintes que expressa o entendimento de que a base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior, o Parecer Normativo nº 390/71, da então CST, esclarece que: “Decisões do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.”

No Recurso Voluntário de fls. 164/175, além de reiterar as razões iniciais, são acrescentadas considerações relativamente à decadência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Ao final, requer a decretação da nulidade do auto de infração ou, alternativamente, caso não seja este o entendimento do Colegiado, a exclusão da multa, ante a condição de concordatária da ora recorrente, o *quantum* correspondente à TRD e à UFIR, bem como a parcela atingida pela decadência.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24/10/95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03/06/96, a PFN apresentou Contra-Razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, no exame da decadência do PIS para o lançamento efetuado em 14/05/96 (ciência às fls. 01), referente a fatos geradores ocorridos no período de agosto/90 a dezembro/91, maio/91 a setembro/91, novembro/91 a fevereiro/93, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, embora trate da decadência do FINSOCIAL. Faz-se necessária a adoção de apenas duas adaptações no voto que será transcrito: as referências ao FINSOCIAL e ao Decreto-Lei nº 2.049/83 devem ser entendidas como PIS e Decreto-Lei nº 2.052/83, respectivamente.

“A Fazenda defende que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, *ex-vi* do disposto no Decreto-Lei nº 2.049/83, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-Lei nº 2.049, de 01.08.83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o FINSOCIAL, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

“Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos ficam efetuados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ...”.

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto, por sua vez, estatui prazo prescricional:



**Processo** : 10680.005225/96-74

**Acórdão** : 202-11.020

“Art. 10 – A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL, prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.”

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos.

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido (...) a natureza tributária da Contribuição para o FINSOCIAL, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

O Código Tributário Nacional define nos artigos 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.”

No caso presente, a descrição dos fatos, que originaram a exigência fiscal objeto da lide, às fls. 02, e Documentos de Arrecadação de Receitas Federais acostados, por cópias, às fls. 19/24, comprovam a existência de antecipação de pagamento da contribuição, para os períodos de apuração de agosto/90 a outubro/91.

Conseqüentemente, está presente nos autos a circunstância necessária para a caracterização do lançamento por homologação: a antecipação do pagamento, devendo ser aplicada a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, a saber:



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” *(o grifo não é do original)*

Portanto, na data do lançamento, dia 14/05/96, entendo já decadente o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, para os fatos geradores ocorridos no período de agosto/90 a abril/91.

Ainda em preliminar ao mérito, conforme relatado, a autoridade *a quo* não conheceu da impugnação, relativamente à contestada utilização da UFIR, e declarou definitiva, na esfera administrativa, a parcela do lançamento referente a esta matéria.

Da mesma forma, entendo que o ajuizamento de Ação Declaratória, antecedida por Medida Cautelar inespecífica, com concessão de Liminar, não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência da Contribuição na via administrativa e desistência do recurso interposto, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

Nesse particular, adoto e transcrevo parte da declaração de voto integrante do Acórdão nº 202-09.261, também da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

“... mesmo que o auto de infração atacado tenha sido lavrado após o ingresso em Juízo, não poderia a Autoridade Julgadora manifestar-se acerca da questão, por força da soberania do Poder Judiciário, que possui a prerrogativa constitucional ao controle *jurisdicional* dos atos administrativos.

Não há dúvida que o ordenamento jurídico pátrio filiou o Brasil à jurisdição una, como se depreende do mandamento previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, assim redigido: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Em decorrência, as matérias podem ser argüidas perante o Poder Judiciário a qualquer momento, independentemente da mesma matéria *sub judice* ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.

De fato, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em Juízo.

Corroborando tal afirmativa, ensina-nos Seabra Fagundes, em sua obra “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário”.

“54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem o controle *jurisdicional* das atividades administrativas.

(...)

55. O controle *jurisdicional* se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão *jurisdicional* (...). A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la,



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e pratica também os atos consequentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional, mas materialmente administrativa que é o da execução da sentença pela força.<sup>1</sup>”

O Contencioso Administrativo, na verdade, tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nessa situação, a Fazenda possui, ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos sujeitos da relação tributária chegar a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando basicamente evitar o posterior ingresso em Juízo.

Analisando o campo de atuação das Cortes Administrativas, Themístocles Brandão Cavalcanti, muito bem aborda a questão, a saber<sup>2</sup>:

“Em nosso regime jurídico administrativo existe uma categoria de órgãos de julgamento, de composição coletiva, cuja competência maior é o julgamento dos recursos hierárquicos nas instâncias administrativas.

A peculiaridade de sua constituição está na participação de pessoas estranhas aos quadros administrativos na sua composição sem que isto permita considerar-se como de natureza judicial. É que os elementos que integram estes órgãos coletivos são mais ou menos interessados nas controvérsias - contribuinte e funcionários fiscais.

Incluem-se, portanto, tais tribunais, entre os órgãos da administração, e as suas decisões são administrativas sob o ponto de vista formal. Não constituem, portanto, um sistema jurisdicional, mas são partes integrantes da administração

<sup>1</sup> Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Seabra Fagundes, ed. Saraiva, 1984, p. 90/92

<sup>2</sup> Curso de Direito Administrativo, Freitas Bastos, RJ, 1964, p. 505.



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

julgando os seus próprios atos com a colaboração de particulares.”

Neste sentido, também, observa Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>:

“Ocorre que a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro. A Administração não deve ir a Juízo quando seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste. A não ser assim, a existência desses órgãos da Administração resultará inútil.”

Dai pode se concluir que a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria no âmbito administrativo. Na verdade, tal opção acarreta em renúncia tácita ao direito público subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação a mesma matéria *sub judice*.

E não se trata de limitar os meios de defesa, a par de se alegar violação do princípio da ampla defesa com fundamento no artigo 5º da Magna Carta, porquanto uma vez ingressado em Juízo, observadas as colocações acima esposadas, resta mais que exercido aquele direito, assegurado pelo inciso XXXV do aludido artigo.

Nesse sentido, o Poder Judiciário oferece um leque de medidas que poderão ser empregadas para garantia de seu direito de defesa, protegendo-o de uma execução forçada em Juízo antes do julgamento da ação.

O entendimento do Judiciário através do STJ, conforme Aresto relatado (RESP nº 7-630-RJ), em idêntica matéria, pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, cujo excerto a seguir transcrevo, bem elucida a questão<sup>4</sup>:

“EMENTA - Embargos de devedor. Exigência fiscal que havia sido impugnada por meio de mandado de segurança preventivo, razão pela qual o recurso manifestado pelo

<sup>3</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Hugo de Brito Machado, 2ª edição, ed. Rev. dos Tribunais, p.303  
<sup>4</sup> Recurso Especial nº 7.630, de 1º de abril de 1991, STJ, Ministro Ilmar Galvão



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

contribuinte na esfera administrativa foi julgado prejudicado, seguindo inscrição da dívida e ajuizamento da execução.”

“Como ficou visto, os agentes fiscais do Estado efetuaram lançamento fiscal contra a Recorrida, instaurando-se o processo contencioso administrativo, o qual já se achava no Conselho de Contribuintes, para julgamento de recurso contra a Fazenda, quando se apercebeu esta de que o contribuinte havia impetrado mandado de segurança visando exonerar-se da obrigação fiscal em tela, razão pela qual o recurso foi considerado prejudicado e o lançamento definitivamente constituído, inscrevendo-se a dívida ativa e iniciando-se a execução.

Na verdade, havia o Recorrido tentado por-se salvo da autuação, por meio de mandado de segurança impetrado antes do lançamento, o qual, aliás, foi extinto sem apreciação do mérito.

Defendendo-se agora da execução, alega nulidade do título que a embasa ao fundamento de ausência do julgamento de seu recurso.

Não tem razão, entretanto. Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento de recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80, segundo a qual, a impugnação da exigência fiscal em juízo ‘importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto’.

Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimação do processo administrativo que, mediante a inscrição do debito, dá ensejo à execução forçada em juízo. **Embargada esta, corre o processo em apenso ao da primeira ação, para julgamento simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC.** Trata-se de medida instruída no prol da celeridade



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

processual, e que por outro lado, nenhum prejuízo acarreta para o contribuinte devedor.

Com efeito, se a decisão judicial lhe foi favorável, a execução resultará trancada; e se desfavorável, não terá retardado injustificadamente a realização do crédito fiscal.

A circunstância de a exigência fiscal haver sido impugnada antes, ou depois, da autuação, não tem relevância, de vez que em qualquer, produzirá a sentença os efeitos descritos.

O que não faz sentido é a invalidação do título exequendo pelo único motivo de não haver o contribuinte logrado o pronunciamento sobre o mérito, no julgamento da ação, sabendo-se que poderá obtê-lo por via de embargos, sem que se possa falar, por isso, em nulidade processual, notadamente cerceamento de defesa.” (grifo nosso)

Importante é enfatizar as conclusões a que chegou o ilustre jurista, quando afirma que há renúncia à esfera administrativa nesse caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não-apreciação do recurso interposto pela apelante.

Essa decisão se aplica perfeitamente à hipótese dos autos, apesar de referir-se à ação mandamental, eis que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem admitido a mesma eficácia declaratória da sentença em Mandado de Segurança Preventivo.

A propósito, o E. Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 12.184, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, assim consignou este entendimento, *verbis*:

“EMENTA – Mandado de Segurança Preventivo. Obrigação Tributária. Natureza da Sentença. Efeitos para o Futuro. Quando o mandado de segurança, antecipando-se ao lançamento fiscal, não ataca ato algum da autoridade fazendária, prevenindo apenas a sua prática, a sentença que concede a ordem **tem natureza exclusivamente declaratória do direito** a respeito do qual se controverte, induzindo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

efeito da coisa julgada. (...) Recurso especial conhecido e provido.” (*Grifo nosso*)

Tanto é assim, que o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, em seu voto, em 27 de setembro de 1995, no RESP 24.040-6-RJ do STJ, abaixo transcrito, tratou de renúncia à esfera administrativa em virtude de propositura de ação declaratória, adotando os mesmos argumentos do voto no RESP nº 7-630-RJ, a saber:

“EMENTA: Tributário. Ação declaratória que antecede a atuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto.

I – O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à atuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma atuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 22.09.80.

II – Recurso especial conhecido e provido.”

Resta comprovado, portanto, que nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa do contribuinte com a decisão da autoridade singular, quando esta não conheceu da impugnação e encaminhou o débito para inscrição na Dívida Ativa da União.

Por outro lado, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para colocar a questão ao conhecimento do Judiciário de modo a anular o ato administrativo decisório, mesmo que o entendimento deste órgão, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto.

Ora, o Conselho de Contribuintes, como órgão da administração, ao manifestar sua vontade em processo administrativo, pronunciando-se sobre a controvérsia administrativa, objetiva exteriorizar a vontade funcional do Estado, que se concretiza com a formação do título extrajudicial, que constituirá a Dívida Ativa como resultado da decisão proferida desfavoravelmente ao contribuinte.



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

Assim, quando o Poder Executivo, mediante ato administrativo, decide a lide posta a sua apreciação, declara expressamente que concorda com a apelação do contribuinte e, por conseguinte, torna a pretensão fiscal inexigível, não pode se valer de outro poder para neutralizar a sua vontade funcional. Seria o mesmo que atribuir ao Judiciário competência para se manifestar sobre a oportunidade e conveniência do ato administrativo.

Corroborando tal entendimento, trago os ensinamentos do tributarista Djalma de Campos<sup>5</sup>, em sua obra *Direito Processual Tributário*, *verbis*:

“Não tem sido, entretanto, facultado à Fazenda Pública ingressar em Juízo pleiteando a revisão das decisões dos Conselhos que são finais quando lhe sejam desfavoráveis.”

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado<sup>6</sup> afirma:

“Há de ser irreformável a decisão, devendo-se como tal entender a decisão definitiva na esfera administrativa, isto é, aquela que não possa ser objeto de ação anulatória.”

De outra banda, se o sujeito passivo desta relação jurídica obtiver da Administração um entendimento contrário ao seu, poderá ainda, e prontamente, rediscutir o mesmo mérito em ação ordinária perante a autoridade judiciária. Havendo, desta maneira, flagrante desigualdade entre as partes, ferindo claramente o princípio da isonomia.<sup>7</sup>

(...)

Os efeitos de uma ação declaratória, dependendo da decisão do juiz, não são meramente declaratórios da existência ou inexistência de uma relação jurídica, apresentam também eficácia condenatória imediata para a Fazenda Pública e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta.

<sup>5</sup> DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, Djalma de Campos, Atlas, São Paulo, 1993, p. 60

<sup>6</sup> CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Hugo de Brito Machado - p. 150

<sup>7</sup> A propósito, ensina BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, in “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, 3ª ed., 3ª tiragem, Ed. Malheiros, 1995, p. 21/22.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

Oportuno, neste passo, lembrar os ensinamentos sempre precisos de Pontes de Miranda<sup>8</sup>, em magnífica passagem de sua obra, que escreve:

“Não há nenhuma sentença que seja pura. Nenhuma é somente declarativa. Nenhuma é somente constitutiva. Nenhuma é somente condenatória. Nenhuma é somente mandamental. Nenhuma é somente executiva. A ação somente é declaratória porque a sua eficácia maior é de declarar. A ação declaratória é a ação predominantemente declaratória. Mais se quer que se declare do que se mande, do que se constitua, do que condene, do que execute.”

Para exemplificar a possibilidade de efeitos condenatórios na ação declaratória, trago a decisão prolatada pela Suprema Corte em voto do Ministro Carlos Madeira<sup>9</sup>, *verbis*:

“EMENTA - Embargos de Declaração. Ação declaratória do direito ao crédito de ICM. Eficácia. Declarada a relação jurídica de isenção do tributo por sentença, torna-se indiscutível o direito da parte. Se o imposto sobre que recai a isenção já foi pago, cabe a ação de repetição de indébito. Se não foi, **cabe desde logo a escrituração dos respectivos créditos, independente de ação condenatória.**” (*grifo nosso*)

*Ad argumentandum*, se houvesse, nesse caso, auto de infração para se exigir o imposto sobre o qual recai a isenção, lavrado enquanto tramitava a ação declaratória, e que o mérito tivesse sido apreciado administrativamente em sentido oposto ao do Judiciário, estaríamos diante, mesmo sem a interposição de ação condenatória, de um caso de flagrante superposição de efeitos entre as duas decisões.

A amplitude de efeitos de uma ação declaratória vai depender unicamente da decisão do juiz, e segundo entende o STJ<sup>10</sup>: “Não pode a autoridade administrativa ou o tribunal ditar normas para o juiz da ação declaratória”.

<sup>8</sup> TRATADO DAS AÇÕES, ed. RT, 1970, t. I, p. 124

<sup>9</sup> STF RE 107.493, SP, RTJ 124, p. 1182/1183

<sup>10</sup> Recurso em Mandado de Segurança nº 1.127-0-RS, STJ, de 04 de novembro de 1992



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

Dessarte, dúvida não há quanto aos possíveis efeitos condenatórios da ação declaratória, possibilitando a anulação dos efeitos da decisão administrativa.

(...)

A Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80<sup>11</sup>, por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante com a discussão administrativa, explica: “Portanto, desde que a parte ingressa em Juízo contra o mérito da decisão administrativa - contra o título materializado da obrigação - essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior”.

As disposições referidas no parágrafo único da LEF, com o subsídio de sua exposição de motivos, demonstram, tão-somente, a idéia, já existente em 1980, da impossibilidade da discussão paralela nas duas instâncias, apesar de não ter se referido à ação declaratória, pois, como vimos, essa ação não se aplica à hipótese tratada pela norma. As atuais decisões dos Tribunais Superiores interpretam esse dispositivo, que prevê a renúncia à esfera administrativa, em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando-o para qualquer discussão paralela nas duas instâncias.

Pacífica também é a jurisprudência nessa matéria na Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 108-02.943, assim ementado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS PROCESSUAIS – AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES – IMPOSSIBILIDADE – A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, antes ou depois do lançamento *ex-officio*, enseja renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito, por parte da autoridade administrativa, tornando-se definitiva a exigência tributária nesta esfera.”

Nesse passo, portanto, chegamos a poucas mas importantes conclusões, assim sintetizadas:

---

<sup>11</sup> Exposição de motivos nº 223 da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 (pág. 415 do livro Lei de Execução Fiscal de Humberto Theodoro Júnior, 4ª edição, cd. Saraiva)



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

1) o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Em decorrência, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. O ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário;

2) a opção da recorrente, em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, acarreta em renúncia tácita ao direito de ver a mesma matéria apreciada administrativamente;

3) nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa do contribuinte com a decisão da autoridade singular, com a inscrição do débito na Dívida Ativa da União, porquanto por via de embargos à execução as ações podem ser apensadas para julgamento simultâneo;

4) por outro lado, contrariando o princípio constitucional da isonomia, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para reverter sua decisão, mesmo que o entendimento do Poder Judiciário, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto;

5) os efeitos de uma ação declaratória, dependendo do julgador, não são meramente declaratórios, apresentam também eficácia condenatória e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;

6) a interpretação do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 deve ser feita em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando seu alcance para renúncia administrativa no caso de ação declaratória;

7) a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores (RESP 24.040-6-RJ e RESP nº 7-630-RJ do STJ) corrobora o entendimento, defendido neste voto, de haver renúncia na hipótese dos autos.”

Pelo exposto, em preliminar ao mérito, entendo que houve renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, neste particular, e voto pelo não conhecimento do recurso para



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10680.005225/96-74**

**Acórdão : 202-11.020**

declarar definitiva a exigência nesta instância, quanto à utilização da UFIR, matéria coincidente nos objetos dos processos judicial e administrativo.

No mérito, a ora recorrente mantém seu inconformismo, no que respeita à não observância, pelos autuantes, da regra fixada no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, *verbis*:

“Art. 6º – A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 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.”

Aduz a peticionária que o julgador singular elencou:

“uma série de dispositivos legais (leis ordinárias) para comprovar as alterações do prazo de vencimento do tributo em questão e afastar o entendimento articulado pela Impugnante, ora Recorrente. **Todavia, uma lei ordinária não pode alterar disposições de uma lei complementar, haja vista a hierarquia das leis.**” *(o negrito é do original)*

Neste particular, a despeito de não concordar com a abordagem do recurso, por não divisar prazo de vencimento no dispositivo legal transcrito, como os fatos geradores que ocorreram anteriormente a 01/10/95, entendo ser obrigatória a observância, na apuração do valor devido, da regra contida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, que estipula a base impositiva da contribuição, haja vista que somente após o prazo fixado no artigo 15 (atual artigo 18) da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 1.676-38, de 1998, aprovada pelo Congresso Nacional e convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, passou a vigorar a apuração mensal da Contribuição, com base no faturamento do mês, em obediência ao preceito emanado do artigo 2º, inciso I, do mesmo diploma legal, a saber:

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

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Exclui-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.” *(o grifo não é do original)*

Em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara deste Conselho, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

“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.**”



**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

No voto condutor do referido Acórdão, é transcrito parte de um parecer inédito sobre essa matéria, da lavra de Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, que também reproduzo:

“O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato “faturar” é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

(...)

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de “faturar”, e a perspectiva mensável desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para “medir” o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

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

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – *ex vi* de explícita disposição legal – o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da Lei Complementar nº 07/70, evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

declarados inconstitucionais decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

Nesse sentido, também apontam diversos julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciados, dentre outros, nos Acórdãos nºs: 101-87.950, 101-88.969, 101-89.249, 107-03.027, 107-04.102, 107-04.721 e 107-05.105.

Corroborando com essa tese, a Norma de Serviço da CEF/PIS nº 02, de 27/05/71, em seu item 3 e subitens 3.2 e 3.3, dispõe:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea b, do parágrafo 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 (art. 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.1 – (...)

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o parágrafo 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.” *(os grifos não são do original)*

Ou seja, o subitem 3.2, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, cuida da base de cálculo da exação, enquanto que o subitem subsequente cuida, especificamente, do prazo de recolhimento.



**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

A ora recorrente também reclama o direito à compensação de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, oriundos da cisão da empresa Klabin.

A compensação de créditos tributários, tratada no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, modificado em 29/06/95 pela Lei nº 9.069, deve se processar com estrita observância das instruções expedidas pelo dirigentes dos órgãos referidos no § 4º do mesmo artigo, senão vejamos:

“Art. 66 – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º (...)

§ 2º (...)

§ 3º (...)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.” *(o grifo não é do original)*

No texto acima transcrito constam as alterações promovidas pela Lei nº 9.069/95: no *caput*, a introdução do texto “e receitas patrimoniais”; e no § 4º, a substituição de “O Departamento da Receita Federal” por “As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União”.

Quando proferida a decisão recorrida, estava em vigor a Instrução Normativa SRF nº 67, de 26/05/92, do Diretor do então Departamento da Receita Federal, expedida no cumprimento do disposto no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, em cujos artigos 2º e 3º determinava:

“Art. 2º – A compensação de débitos vencidos a partir de 1º de janeiro de 1992 poderá ser efetuada por iniciativa do próprio contribuinte, independentemente de prévia solicitação à unidade da Receita Federal, ressalvado o disposto no art. 3º, incisos II e III.

Art. 3º – Dependerá de solicitação à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte, cabendo à projeção local do Sistema de Arrecadação analisar a procedência do pedido e realizar os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

procedimentos necessários, quando a compensação referir-se aos seguintes casos:

- I – se o vencimento do débito objeto da compensação ocorreu antes de 1º de janeiro de 1992;
- II – se o débito ou o crédito, ou ambos, tiverem origem em processo fiscal;
- III – se o crédito resultar de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Parágrafo único – O pedido de compensação previsto neste artigo deverá descrever os fatos que lhe deram origem e será instruído com os elementos que comprovem o crédito e identifiquem o débito a ser compensado.”  
*(os grifos não são do original)*

Portanto, quanto aos débitos vencidos até 31/12/91, a compensação de débitos deveria ser submetida à apreciação da unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal da contribuinte, mediante a apresentação de pedido de compensação, com descrição dos fatos que lhe deram origem e instruído com os elementos que comprovassem o crédito e identificassem o débito a ser compensado.

Para os débitos vencidos a partir de 01/01/92, já era direito da contribuinte efetuar a compensação prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, por sua própria iniciativa, *“independentemente de prévia solicitação à unidade da Receita Federal”*, ressalvado o disposto no artigo 3º, incisos II e III, da citada Instrução Normativa.

A partir de 01/04/97, a IN SRF nº 67/92 perdeu sua eficácia, revogada que foi pelo artigo 27 da IN SRF nº 21, de 10/03/97, ocasião em que a matéria, neste particular, passou a ser regulada, nos termos do § 4º do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, com a nova redação dada pela Lei nº 9.069/95, pelo artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 021/97, *verbis*:

“Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.”



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

§ 1º (...)

(...)

§ 7º A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições de períodos anteriores ao do crédito, mesmo que de mesma espécie, deverá ser solicitada à DRF ou IRF-A do domicílio do contribuinte, por meio de Pedido de Restituição, acompanhado do respectivo Pedido de Compensação.” *(O grifo não é do original)*

Entretanto, nos autos, não se tem notícia de nenhum pedido de compensação formalizado pela interessada, nem de compensação escriturada em seus assentamentos contábeis, por iniciativa própria.

Aliás, nem nas razões de impugnação, nem nas razões de recurso, sequer é mencionado o valor dos créditos reclamados pela ora recorrente. Se estes créditos efetivamente existem, nesta fase do processo somente caberia à interessada formalizar um Pedido de Compensação, nos termos do artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

A discutida aplicação da multa de ofício, em empresa concordatária, onde a ora recorrente mistura os conceitos de concordata e falência e, inadvertidamente, invoca o inciso II do artigo 112 do CTN, já foi muito bem enfrentada pela decisão recorrida, cujas razões adoto, como se aqui transcritas estivessem.

Quanto à exigência da TRD, não obstante a discussão desta matéria em ação judicial, considero superada a renúncia à instância administrativa, haja vista que a questão se tornou mansa e pacífica, tanto administrativamente, quanto na via judicial. A própria Secretaria da Receita Federal, no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032/97, já reconheceu a improcedência da aplicação do disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Contudo, neste particular, a partir de 30/07/91, está correto o lançamento de ofício, pois foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91, em 29/08/91, convertida, com emendas, na Lei nº 8.218.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27/12/96, cujo artigo 44, inciso I, reduziu para 75% a multa de ofício, prevista no inciso I do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão, com emendas, da Medida Provisória nº 298/91, que, por sua vez, reeditou, com alterações, a Medida Provisória nº 297/91, entendo que referida redução deve



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

ser aplicada ao caso presente, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso, em parte, para acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no período de agosto/90 a abril/91, reduzir as multas de ofício de 80% e 100% para 75%, excluir da exigência a parcela da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, bem como para que a exigência do PIS seja calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, *ex-vi* do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

TARÁSIO CAMPELO BORGES



Processo : 10680.005225/96-74  
Acórdão : 202-11.020

VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
RELATOR-DESIGNADO

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se apenas a base de cálculo e ao prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS, cujo entendimento do ilustre Conselheiro-Relator ousou divergir. No que respeita às outras matérias, acompanho os judiciosos argumentos esposados no voto vencido.

A recorrente pleiteia que seja refeito o cálculo do valor do tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista n<sup>o</sup> Lei Complementar 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como exigiram os autuantes.

Dispõe o artigo 6<sup>o</sup> da citada LC n<sup>o</sup> 07/70:

*“Art. 6<sup>o</sup> - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3<sup>o</sup> será processada mensalmente a partir de 1<sup>o</sup> 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 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 Corte<sup>12</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>13</sup> 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.

<sup>12</sup> RE n<sup>o</sup> 100790-7/SP, 1984

<sup>13</sup> AMS n<sup>o</sup> 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

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 imponible – 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 LC nº 7/70 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 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 a 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



**Processo** : 10680.005225/96-74  
**Acórdão** : 202-11.020

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 LC nº 7/70 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.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regulamentaram 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 nº 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 LC nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele decreto-lei; e



**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

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 nº 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 1998”*. 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 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.

Sendo assim, chegamos a poucas mas importantes conclusões:

a) a Suprema Corte<sup>14</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>15</sup> 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;

b) o art. 6º da LC nº 07/70 quis regular prazo de recolhimento e não base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

c) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91).

<sup>14</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>15</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

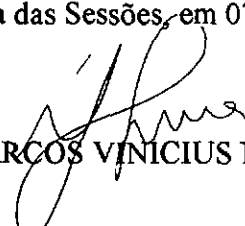
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10680.005225/96-74**  
**Acórdão : 202-11.020**

Isto posto, nego provimento ao recurso quanto ao critério de apuração da base de cálculo, mantendo a decisão recorrida nesse aspecto.

Quanto aos demais itens, acompanho o Relator para dar provimento ao recurso, em parte, para acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no período de agosto/90 a abril/91, reduzir as multas de ofício de 80% e 100% para 75%, e excluir da exigência a parcela da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA