



RECURSO ESPECIAL

Nº RP/203 - J20192

Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Recorrente : TASCHNER INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 08 / 08 / 2003

Rubrica

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES** -  
Estando presentes, no lançamento e na decisão de primeira instância, todos os requisitos que norteiam o processo administrativo fiscal, essenciais para a validade do ato administrativo, há de se rejeitar as arguições de nulidade.  
**Preliminares rejeitadas.**

**NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - PRAZO QÜINQÜENAL** - Fatos geradores que ocorreram há mais de 05 anos antes da lavratura do auto de infração. Impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito.

**PIS** - Compensação administrativa e restituição no Judiciário. Pedidos incompatíveis. Ausência de desistência na via judicial. Não há como admitir a compensação alegada pelo contribuinte na via administrativa de créditos que estão sendo objeto de pedido de restituição na esfera judicial.

**BASE DE CÁLCULO** - 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, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

**JURO DE MORA - APLICABILIDADE** - Os tributos e contribuições federais não pagos até a data do vencimento ficam sujeitos à incidência de juro moratório legal, na data do pagamento ou recolhimento, espontâneo ou de ofício.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA APLICÁVEL** - O lançamento de ofício de tributos e contribuições federais implica na exigência da multa legal de ofício. Já a multa de mora somente é aplicável aos casos de recolhimento espontâneo de débitos em atraso.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**TASCHNER INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão de primeira instância; e II) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Maria Cristina Roza da Costa e Otacílio Dantas Cartaxo, quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.  
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

cl/cf



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Recorrente : TASCHNER INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de 01/10/1989 a 31/01/1999. O auto de infração é de 24/08/1999, da qual a contribuinte tomou ciência em 01/09/1999.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o seguinte:

"(...)

*A ação fiscal iniciou com o "Termo de Intimação e Início de Ação Fiscal", à folha 02, no qual a contribuinte é intimada a apresentar atos constitutivos da empresa, livros e documentos contábeis e fiscais, planilhas de apuração de bases de cálculo e pagamentos e, havendo ação judicial, cópia da ação e da decisão, para os períodos de apuração de 01/01/1993 a 31/03/1999.*

*Posteriormente, a contribuinte foi intimada, à folha 03, 04 e 06, a apresentar, entre outros, livros e documentos contábeis e fiscais, DARF pagos e comprovantes de depósitos judiciais, correspondentes ao período de apuração de 01/01/1989 a 31/12/1993, e cópia de DCTF.*

*Com base nos documentos e informações disponibilizadas pela contribuinte e em documentos levantados durante o processo de fiscalização, os autuantes apuraram as infrações relativas à Contribuição ao PIS, para o período de apuração de 01/06/1992 a 31/03/1999.*

*No 'Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal', às folhas 124 a 129, os autuantes relacionam as ações judiciais ... e as infrações verificadas no decorrer da auditoria.*

*O processo judicial nº 91.0101703-0, refere-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, exigida pelos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, cujo acórdão transitou em julgado em 11/11/1994. Em razão do provimento ao agravo de instrumento concedido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a Procuradoria da Fazenda Nacional entrou com recurso especial junto ao Superior Tribunal de Justiça, não tendo sido ainda analisado o mérito (v. folha 262).*

*O processo judicial nº 92.0101116-4, refere-se à COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91. A decisão, com trânsito em julgado, foi*



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

*desfavorável à contribuinte, sendo os depósitos judiciais convertidos em renda da União.*

*No processo judicial n.º 93.0100898-0, a autora requer a restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior a título de contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL. O acórdão, favorável à União, transitou em julgado. Segundo os auuentes, 'esse processo não afetou a presente auditoria'.*

*Em relação à contribuição ao PIS, os auuentes afirmam, ... que a contribuinte, no período de 08/97 a 05/98, efetuou compensação com supostos créditos de PIS, decorrente da ação judicial de repetição de indébito nº 91.0101703-9, pendente de decisão definitiva. Os auuentes confirmam o trabalho da auditoria de folhas 27 a 56, a qual conclui não haver crédito de PIS a favor da contribuinte, com a aplicação dos julgados*

*Inconformada, a auuada apresentou a impugnação de fls. 131 a 152, onde alega, preliminarmente, o 'vício formal do auto de infração' e a extemporaneidade do processo fiscal." Em razão de que "se o contribuinte optou pela via judicial, é esta que dará a decisão judicial de como deve ser cumprido aquilo que foi decidido pela sentença".*

Uma das alegações preliminares - vício formal - fundamenta-se nos princípios do contraditório e do devido processo legal. A contribuinte afirma não constar do auto de infração as razões pelas quais não foram aceitas as compensações realizadas entre créditos do PIS e débitos da COFINS.

No mérito, a contribuinte alega que:

"1) o direito da impugnante, conforme decisão transitada em julgado, é de recolher o PIS nos moldes previstos na LC nº 7/70 sem considerar as edições da legislação posterior;

2) 'pela sistemática das LC 7/70 e 17/73, a base de cálculo é o faturamento do 6º mês anterior ao correspondente recolhimento [...], o qual, contudo, passa a ser corrigido apenas quando a contribuição ao PIS respectiva se torna devida';

3) '[...] partindo-se do pressuposto que o cálculo elaborado pela impugnante está na conformidade do que foi decidido na sentença já transitada em julgado, o cálculo da impugnante é que foi o correto';

4) '[...] que os zelosos auuentes deveriam, (sic) ter se restringido a levantar os valores devidos com base na sentença judicial e não do modo como eles - auuentes - desejariam que fosse cobrado do contribuinte';



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

5) os autuantes desconsideraram os valores depositados, exigindo a totalidade dos valores relativos ao periodo 02/91 até 05/93, em que foram feitos os depósitos, acrescidos de multa de 75%;

6) 'é totalmente incabível a multa de 75% sobre as parcelas não pagas, cabendo ou a relevação (sic) total da multa, ou a sua redução para 20%';

7) depositou R\$222.122,61 (valor atualizado), dos quais compensou R\$59.965,68 com o PIS devido nos meses de agosto de 1997 a maio de 1998, restando um saldo a compensar de R\$163.632,71. Esclarece que 'tão logo seja liquidada a sentença no processo judicial apontado, comunicará o Juízo o montante que já foi compensado, afim de que tais valores sejam convertidos em renda da União';

8) a Medida Provisória nº 1.110/95 e suas reedições não observaram os princípios constitucionais da estrita legalidade, da segurança jurídica e da anterioridade nonagesimal;

Por fim, a impugnante requer, à folha 148:

1) preliminarmente, seja arquivado o presente processo administrativo, por extemporâneo, já que ainda não foi liquidada a sentença de mérito favorável à impugnante;

2) caso o entendimento seja diverso, seja admitido como correto o cálculo feito pela impugnante, isto é, na conformidade da Lei Complementar nº 7/70, sem ofensa à coisa julgada;

3) após outubro de 1.995, seja considerada ilegal a cobrança do PIS, pelo fato da mesma vir sendo exigida através de Medidas Provisórias reiteradamente rejeitadas por decurso de prazo; ou, assim não decidindo, decida:

4) relativamente ao periodo de 02/1991 até 05/1993, sejam excluídos todos os valores exigidos a título de principal, multa e juros, pois os mesmos foram depositados em Juízo, e serão, juntamente com os valores compensados pela autora - convertidos em renda da União;

5) relativamente ao periodo posterior a setembro de 1995, sejam aceitas as compensações feitas pela autora, pois se referem a valores pagos indevidamente."

Por meio do Acórdão DRJ/FNS nº 0.193, de 29 de novembro de 2001, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/1989 a 31/10/1989, 01/02/1990 a 30/08/1990, 01/11/1990 a 30/11/1990, 01/02/1991 a 31/10/1996, 01/08/1997 a 30/05/1998, 01/01/1999 a 31/01/1999.

Ementa: PIS. BASE LEGAL APLICÁVEL - Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a Contribuição para o PIS voltou a ser exigida com base na Lei Complementar nº 07/70, até a entrada em vigor das alterações trazidas pela Medida Provisória nº 1.212/95.

PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO - O lapso temporal de seis meses, previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, representa prazo de recolhimento da exação; prazo este que foi regularmente alterado pela legislação superveniente - Lei nº 7.691/88 e posteriores.

PIS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE OUTUBRO DE 1995 A FEVEREIRO DE 1996. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 15 da MP nº 1.212/95 e do artigo 18 da Lei nº 9.715/98, deixou a mencionada MP de ter aplicação no período de 01/10/1995 a 29/02/1996, voltando a Contribuição para o PIS a ser regrada pela Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/1989 a 31/10/1989, 01/02/1990 a 30/08/1990, 01/11/1990 a 30/11/1990, 01/02/1991 a 31/10/1996, 01/08/1997 a 30/05/1998, 01/01/1999 a 31/01/1999.

Ementa: VÍCIO FORMAL. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO - Não havendo comprovação nos autos de elementos que caracterizem o vício formal, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS SOBRE A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - A decisão judicial transitada em julgado mantém seus efeitos enquanto remanescerem inalteradas as circunstâncias de direito e de fato existentes à época da prolação do decisum.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/10/1989 a 31/10/1989, 01/02/1990 a 30/08/1990, 01/11/1990 a 30/11/1990, 01/02/1991 a 31/10/1996, 01/08/1997 a 30/05/1998, 01/01/1999 a 31/01/1999.*

*Ementa: LANÇAMENTO. MATÉRIA SUB JUDICE ATIVIDADE VINCULADA – A atividade obrigatória e vinculada da autoridade fiscal – determinada pelo artigo 142 do CTN – obriga o lançamento, mesmo de matérias já submetidas à via judicial mas sem decisão definitiva, a fim de prevenir os efeitos da decadência.*

*COMPENSAÇÃO. REQUISITO PARA HOMOLOGAÇÃO - A homologação unilateral de créditos tributários efetuada pelo contribuinte, depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.*

*MULTA DE OFÍCIO. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO – Não ocorrendo a hipótese legal prevista na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 63, procede a exigência da multa de ofício.*

*MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA – Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.*

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

*Lançamento Procedente".*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso reiterando todos os argumentos expostos em sua impugnação. Pede ao final (*sic*):

a) no tocante à preliminar argüida:

a.1.) a anulação do auto de infração pela demonstração de vício formal, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo, reconhecendo-se a flagrante extemporaneidade da autuação; e

b) no tocante ao mérito:

b.1.) superada a preliminar, seja reformada a decisão objurada para admitir-se como correto o cálculo feito pela impugnante, isto é, na conformidade da Lei Complementar nº 7/70, sem ofensa à coisa julgada;



**Processo nº : 10920.001453/99-75**  
**Recurso nº : 120.192**  
**Acórdão nº : 203-08.577**

b.2.) a reforma da decisão para que seja considerada ilegal, após outubro de 1995, a cobrança do PIS, pelo fato de a mesma vir sendo exigida através de Medidas Provisórias reiteradamente rejeitadas por decurso de prazo; ou, assim não decidindo, decida pela reforma da sentença para que:

b.2.1.) relativamente ao período de 02/1991 até 05/1993, sejam excluídos todos os valores exigidos a título de principal, multa e juros, pois os mesmos foram depositados em Juízo, e serão, juntamente com os valores compensados pela autora - convertidos em renda da União; e

b.2.2.) relativamente ao período posterior a setembro de 1995, sejam aceitas as compensações feitas pela autora, pois se referem a valores pagos indevidamente.

Às fls. 330 e seguintes, Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

## VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Tratam os autos das seguintes matérias: da nulidade da decisão de primeira instância, bem como do auto de infração; de ofício, da extinção do crédito tributário pela ocorrência da decadência; da compensação alegada; da indevida aplicação da SELIC; e da ilegalidade da MP nº 1212/95.

Passo à análise das questões.

### Da nulidade do auto de infração e da decisão de primeira instância

Reitera a recorrente, em apertada síntese, ter ocorrido um vício formal no auto de infração. Que (sic) "*A empresa deve saber exatamente por quais razões está sendo multada*". Alega também a nulidade da decisão de primeira instância ao lhe ser indeferida a compensação entre créditos de PIS e débitos da COFINS.

Penso que a decisão administrativa muito bem rebateu os motivos alegados pela então impugnante, da qual a recorrente não se ateve, fundamentalmente, a contradizer as razões de primeira instância.

O exame do ato administrativo, válido também para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.<sup>1</sup>

Além do motivo, o ato administrativo deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-lo. Esta enunciação é obrigatória e denominada de motivação. "*Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos. Motivação é a justificativa do pronunciamento tomado.*"<sup>2</sup>

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

*"Parece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são 'donos' da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, 'todo o poder emana do povo (...)' (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais,*

<sup>1</sup> MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

<sup>2</sup> JÚNIOR, JOSÉ CRETELLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

*qualifica-se como 'Estado Democrático de Direito' (art. 1º, caput), proclamando, ainda ter como um de seus fundamentos a 'cidadania' (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam.<sup>3</sup> (destaca-se)*

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação, não ocasionando, em nenhuma hipótese, o cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Enfim, considerando estarem presentes, no lançamento e na decisão de primeira instância, todos os requisitos que norteiam o processo administrativo fiscal, essenciais para a validade do ato administrativo, voto pela rejeição das arguições de nulidade.

#### Da decadência

Muito embora a contribuinte não tenha se insurgido contra a extinção do crédito tributário, operado pela decadência, por se tratar de matéria de mérito de ordem pública, à luz do disposto no artigo 269, inciso IV, do CPC, passo à sua análise. Em especial, discute-se na interpretação dos preceitos inseridos no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, Decreto-Lei nº 2.049/83 e, ocasionalmente, do art. 45 da Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual é o prazo de constituição do crédito tributário do PIS, se é de 10 ou de 05 anos.

Conforme relatado, contra a interessada foi lavrado auto de infração com ciência em 01/09/99, exigindo da recorrente a contribuição do período de out/89 e jan/1999.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica e, no dizer de MAXIMILIANO:<sup>4</sup> "A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdoblada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários

<sup>3</sup> Curso de Direito Administrativo. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285

<sup>4</sup> Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense, RJ, 1996, p.10-11



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inéria da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.<sup>5</sup>

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.<sup>6</sup> Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumida: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

O art. 150, parágrafo 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.<sup>7</sup>

<sup>5</sup>Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

<sup>6</sup>Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p. 15-16.

<sup>7</sup>Paulo de Barros Carvalho, Curso de Dírcito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag. 313/314.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> assim se manifestou sobre a matéria:

*"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fáctica do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se comprehenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."*

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das contribuições;

<sup>8</sup> publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Entendiam alguns, no passado que a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nº's 7/70 e 8/70, já tinha regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 2.052/83, pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõe:

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

Não tenho dúvidas em afirmar que o mencionado artigo 3º estabeleceu prazo "prescricional", ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

Registra-se, para lembrança de meus pares, que no passado, o Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três Câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do FINSOCIAL, *"consagrando a validade do prazo decadencial de dez anos"* para estas duas contribuições, através dos Acórdãos nº's 201-64.592/88, 201-66.368/90, 201-66.390/90, 201-66.389/90, 202-03.596/90, 202-03.709/90, 202-04.708/91, 201-67.455/91, 201-68.487/92, 201-68.624/92, 203-00.579/93 e 203-00.731/93. Entretanto, salienta-se, também, na época, da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima.

Deve-se registrar também que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN<sup>9</sup>, cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles, é a seguinte:

*"Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento da contribuição para o PIS decaiu no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional."*

Por outro lado, há de se questionar se a Contribuição Social para o Programa de Integração Social deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

<sup>9</sup>Acórdãos nº's 103-17.067, 103-17.068, 103-17.085 e 103-17.106, todos da 3ª Câmara, louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Em primeiro lugar, não tenho dúvidas em afirmar que o PIS não se encontra abrangido dentre as contribuições arroladas na mencionada Lei nº 8.212/91. Por outro lado, apenas para argumentar, mesmo que assim não o fosse, o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

*"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA . Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra 'b' da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."*

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

*"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra 'b' da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN, Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento."*

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e, portanto, a essas é que devem se submeter. Diante de tudo o mais, no que pertine à decadência, considerando ter havido pagamentos, concluo ter decaído o período anterior a 08/94, eis que a ciência do lançamento ocorreu tão-somente em 01/09/99.

### Da compensação alegada pela contribuinte – PIS e COFINS

Conforme relatado, consta do "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" e do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância que a recorrente possui os seguintes processos judiciais:

- o Processo Judicial nº 91.0101703-9, que se refere à Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, exigida pelos Decretos-Leis nº's 2.445/88 e 2.449/88, cujo acórdão transitou em julgado em 11/11/1994. Em razão do provimento ao agravo de instrumento concedido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a Procuradoria da Fazenda Nacional entrou com recurso especial junto ao Superior Tribunal de Justiça, não tendo sido ainda analisado o mérito; e

- o Processo Judicial nº 92.0101116-4, que se refere à COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91. A decisão, com trânsito em julgado, foi desfavorável à contribuinte, sendo os depósitos judiciais convertidos em renda da União.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

No Processo Judicial n.º 93.0100898-0, o autor requer a restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior a título de Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL. O acórdão, favorável à União, transitou em julgado.

Consta dos autos, ainda, que a contribuinte, no período de 08/97 a 05/98, efetuou compensação com supostos créditos de PIS, discriminados na Ação Judicial de Repetição de Indébito nº 91.0101703-9, pendente de decisão final.

Ainda, segundo entendimento da fiscalização, mesmo que houvesse crédito de PIS decorrente de recolhimentos indevidos ou a maior, deveria a contribuinte ter formalizado processo administrativo de compensação entre tributos de espécie diversa, determinado pelos artigos 12 e 13 da Instrução Normativa SRF nº 21 e alterações.

No que diz respeito à compensação, retrocedendo no tempo, tem-se que, com o advento da Lei nº 9.430/96, o legislador pátrio reconheceu a necessidade de a Administração ter o controle da eventual utilização de créditos do contribuinte em compensação com seus débitos frente à Fazenda Nacional, dispondo neste sentido os seus respectivos artigos 73 e 74.

Havia, no passado, dissídio jurisprudencial, mormente entre a Primeira<sup>10</sup> e a Segunda<sup>11</sup> Turma do Superior Tribunal de Justiça, quanto a poder ou não o contribuinte, *sponde sua*, efetivar compensação. A matéria acabou pacificada naquele tribunal quando sua Primeira Seção decidiu que em tributos lançados por homologação a compensação independeria de pedido à Receita Federal, uma vez que a lei não previa tal procedimento, sujeitando o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos enquanto a Administração não se manifestasse a respeito. Mas, para tal, ao invés de antecipar o pagamento dos tributos devidos, deveria o sujeito passivo da obrigação tributária registrar em sua escrita fiscal o encontro de créditos e débitos, podendo o Fisco, no prazo do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, lançar de ofício eventuais diferenças não pagas.<sup>12</sup>

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, como depreende-se do voto proferido pelo Min. Ari Pargendler em julgamento na Segunda Turma daquele Tribunal no REsp. nº 144.250-PB (j. 25/09/97, DJ de 13/10/97).<sup>13</sup>

<sup>10</sup>Rec. Especial 89.753-PE, j. 23/05/96, DJ 24/06/96.

<sup>11</sup>Rec. Especial 83.946-MG, j. em 13/06/96, DJ 01/07/96.

<sup>12</sup>Conforme voto do Min. Ari Pargendler, 2a. T STJ, no Resp. nº 78.270-MG, j. 28/03/96.

<sup>13</sup>"O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170). Em nível federal, o instituto só foi viabilizado vinte e cinco anos depois, com a edição da Lei 8.383, de 31 de dezembro de 1991, cujo artigo 66 autorizou a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias. O respectivo regime teve curta duração, logo sendo substituído pelo da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujos créditos compensáveis (resultante de pagamentos feitos à base de leis declaradas inconstitucionais) foi aproveitada antes de sua publicação. Há duas diferenças básicas entre essas duas fases legislativas: no procedimento e na abrangência. Num primeiro momento, a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independia, nos tributos lançados por homologação, de pedido à autoridade administrativa. Depois, mediante requerimento do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal foi



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

Já nos casos de compensação de impostos e contribuições de natureza distinta, e considerando a legislação então em vigor, a jurisprudência vinha entendendo não caber pedido de compensação em exceção de defesa em lançamento de ofício, devendo o contribuinte fazê-lo em procedimento interno junto à Receita Federal, onde haverá a oportunidade para conferência da liquidez, certeza e fungibilidade dos valores, objeto da compensação. Nesse sentido, veja-se o REsp. nº 144.250-PB (julg. 25/09/97, DJ de 13/10/97). Em consequência, algumas decisões deste Conselho o foram pela não negação do direito do contribuinte em eventuais créditos com a Administração Tributária, mas sim para que o contribuinte procedesse posteriormente ao previsto nas normas previstas, de forma apartada, nos termos do Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, e das IN SRF nºs 21, de 10/03/1997, e 73, de 15/09/1997.

Alega a contribuinte que, no período de 08/97 a 05/98, efetuou compensação com supostos créditos de PIS (inexiste demonstrativo de créditos nos autos), pleiteados na Ação Judicial de **Repetição de Indébito** nº 91.0101703-9, pendente de decisão final. Não consta dos autos que a contribuinte tenha desistido da ação judicial. Assim, improcedente o alegado pela recorrente, por serem incompatíveis os pedidos de restituição no Judiciário e, ao mesmo tempo, o de compensação na esfera administrativa.

### **Da semestralidade do PIS**

A matéria já não comporta dúvidas neste Colegiado, conforme precedentes jurisprudenciais. *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 2.449/98 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 “deveria” ter sido a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. Nesse sentido, tendo em vista que a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, não refletiu atuação conforme a lei e o Direito, pertinentes as observações a seguir.

A questão já foi por diversas vezes analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo parcialmente 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:

---

*autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis ‘para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração’ (Lei 9.430, de 1996). Não é possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento à Fazenda Pública; evidentemente, a presente ação - fundada no art. 66 da Lei 8.383, de 1991 - não impede o contribuinte de pleitear na via administrativa, isto é, segundo o procedimento previsto no art. 74, da Lei 9.430, de 1996, a compensação para o Finsocial também com tributos de espécie diversa.’”*



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

*"A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente." (negrito)*

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transscrito, 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 unâmines 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).*

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN nº 1.417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quanto da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no referido 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 do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-05.089; 101-87.950; 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721; e 107-05.105; dentre outros).

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.*



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

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, reprimirá 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." (negrito)

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." (negrito)

Com o máximo de respeito, uso 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 ai, 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



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

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 2, 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.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 7/70 jamais tratou do prazo de recolhimento, como induz a Fazenda Nacional, e sim de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado, no referido artigo 6º, parágrafo único, de "regra de prazo", como querem alguns, usaria a expressão: "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior." Mas não, disse com todas as letras que: "a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente."



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base de cálculo 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 lastream as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho 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 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

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

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."

#### Da ilegalidade da MP nº 1.212/95, da Taxa SELIC e da Multa de Ofício

Pela doutrina e jurisprudência acerca da matéria, não há como se invocar a ilegalidade da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, posteriormente alterada pelas medidas que a sucederam, culminando na Lei nº 9715/98, razão pela qual é devida a sua utilização para os fatos posteriores a fev/96. A mencionada Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS, 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.



Processo nº : 10920.001453/99-75  
Recurso nº : 120.192  
Acórdão nº : 203-08.577

No que diz respeito à tão discutida aplicação da Taxa SELIC, há de se observar, pelo acompanhamento da jurisprudência, não haver ainda conclusividade sobre a ilegalidade da mesma. A presente questão envolvendo a ilegalidade da SELIC encontra-se, portanto, *sub judice*,<sup>14</sup> não cabendo a este órgão a sua definição. Dessa forma, entendo como devida a sua aplicabilidade, com fundamento na legislação vigente.

Já no que se refere à multa, esclareça-se que não há de se confundir multa de ofício com multa de mora, esta é devida quando os contribuintes recolhem o imposto devido fora do prazo, mas espontaneamente; aquela é devida no caso de lançamento de ofício. O percentual da multa de mora, atualmente em vigor, é de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20%, enquanto que na multa de ofício, quando da **apuração da infração fiscal**, era de 100%, conforme o artigo 4º da Lei nº 8.218/91, atualmente, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, artigo 44, inciso I, reduzido ficou para 75%, tal como procedido pela autoridade fiscal. Neste caso, a multa somente é devida quando o contribuinte não cumpre com a obrigação tributária, nos termos em que é exigida por lei. Observa-se inexistir, até a presente data, contestação judicial de forma conclusiva acerca da ilegalidade da referida cobrança administrativa, razão pela qual entendo ser devida na forma e no percentual exigidos.

## CONCLUSÃO

Dessa forma, diante de tudo o mais anteriormente exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso apenas para admitir a decadência no período anterior a agosto de 1994, bem como a semestralidade da base de cálculo no período anterior à vigência da MP nº 1.212/95.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>14</sup>E, em recente julgamento sobre a matéria, assim decidiu por unanimidade a Colenda 2ª Turma do Eg. Superior Tribunal de Justiça, *verbis*: “EMENTA. TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. ART. § 4º. DA LEI 9.250/95. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I – Inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que estabeleceu a utilização da Taxa SELIC, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. II – Taxa SELIC, indevidamente aplicada como sucedâneo dos juros moratórios, quando na realidade possui natureza de juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária. III – Impossibilidade de equiparar os contribuintes com os aplicadores; estes praticam ato de vontade; aqueles são submetidos coativamente a ato de império. IV – Aplicada a Taxa SELIC há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera o art. 150, inciso I, da Constituição Federal. V – Incidente de inconstitucionalidade admitido para a questão ser dirimida pela Corte Especial. VI – Decisão unânime.” (RESP nº 215.881 – Paraná – Relator Ministro Franciulli Netto.).