



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 24 / 05 / 2002  
Rubrica \$

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

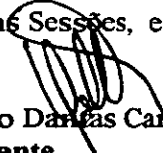
**Recorrente : COMERCIAL RIBEIRO PINTÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**  
**Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP**

**NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO -** O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos (STJ - Jurisprudência - T1, Primeira Turma, em 25/09/2000 - RESP 260740/RJ - Recurso Especial). **Preliminar rejeitada. PIS - INTERPRETAÇÃO DE LEI -** A alegação de que se estaria impondo, indevidamente, obrigação tributária com base em lei revigorada, quando o sujeito passivo já a teria liquidado à luz da legislação outrora vigente, deve estar acompanhada da comprovação de que o alegado recolhimento teria sido integralmente realizado. LC Nº 07/70 - SEMESTRALIDADE - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, 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 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMERCIAL RIBEIRO PINTÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López (Relatora); II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, mantendo a multa, os juros e a correção monetária. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augusto Borges Torres, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz para redigir o acórdão quanto à preliminar e aos consectários legais; e III) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à semestralidade.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Valmar Fonseca de Menezes (Suplente).  
lao/cf/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57

Acórdão : 203-07.623

Recurso : 116.809

Recorrente : COMERCIAL RIBEIRO PINTÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), com fundamento na LC nº 07/70.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/16 que:

*"Os valores da contribuição devida em cada período foram apurados utilizando-se as bases de cálculos informadas pela contribuinte nos autos da ação ordinária processada sob n.º 97.0804841, em curso na 2ª Vara da Justiça Federal em Araçatuba - SP.*

*Na ação supra referida, cuja cópia da petição inicial foi anexada ao presente termo e juntada às fls. 17/26, a contribuinte solicitou autorização judicial para compensação dos valores pagos a maior que o devido a título de Contribuição para o PIS, relativos ao período de 08/88 a 11/95, com débitos desta mesma exação referentes a períodos posteriores àqueles pagamentos.*

*O pedido de liminar foi indeferido. Entretanto, atendendo pedido da PSFN em Araçatuba - SP (processo administrativo n.º 10820.002438/97-65), o auditor-fiscal Wagner Sbrana efetuou os cálculos a fim de verificar a existência de eventual saldo a compensar pela contribuinte, resultante do cálculo da exação realizado com base nas L.C. n.º 7/70 e 17/73, donde resultou na Representação anexada à fl. 27, que concluiu pela inexistência de saldo a compensar e indicou a existência de débitos pendentes que estão sendo exigidos através do auto de infração lavrado nesta data."*

Por meio de impugnação, alega a contribuinte que a base de cálculo da contribuição é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, conforme estabeleceu a LC nº 07/70, artigo 6º, parágrafo único, transcrevendo doutrina e jurisprudência em seu favor.

Com relação à multa, discordou dos percentuais aplicados e da fundamentação na Lei n.º 8.218, de 1991, art. 4º, I, alegando que não consta do auto de infração, precisamente indicada, a falta de declaração ou a sua prestação inexata, e, se existisse a infração, justificadora de sua aplicação, seria a da Lei n.º 8.383, de 1991, art. 59. Alegou, também, a inconstitucionalidade da Lei n.º 8.218, de 1991, art. 4º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

Requeru, ainda, que se determine a completa discriminação dos fatos autuados, especialmente a indicação do dispositivo legal que dá suporte à base de cálculo e, também, a indicação entre os fatos listados na Lei n.º 8.218, de 1991, art. 4º, da falta cometida, devolvendo-se, posteriormente, o prazo de impugnação, a fim de que a contribuinte possa exercer seu direito de defesa sem os óbices de inferir a base de cálculo utilizada e a natureza da infração cometida.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/RPO n.º 1.898/2000, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/03/1993 a 31/12/1993, 01/02/1994 a 29/12/1994, 01/02/1995 a 30/09/1995*

*Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*A falta de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.*

*BASE DE CÁLCULO.*

*A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento do mês a que se refere o fato gerador.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.*

*Aplica-se aos lançamentos de ofício multa proporcional à contribuição exigida de acordo com a legislação vigente.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.*

*A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.*

*DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS AUTUADOS. COMPLEMENTAÇÃO.*

*A descrição no respectivo auto de infração dos fatos autuados e a indicação discriminada dos dispositivos legais em que se fundamentou o lançamento dispensa discriminação complementar.*

*IMPUGNAÇÃO. DEVOLUÇÃO DO PRAZO.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

*Comprovado que constaram do auto de infração a descrição dos fatos autuados e o enquadramento legal em que se fundamentou o lançamento, permitindo ao sujeito passivo ampla defesa, indefere-se o pedido para devolução do prazo para sua impugnação.*

**LANCAMENTO PROCEDENTE".**

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde alega, em apertada síntese, que:

a) o auto de infração é improcedente, eis que desrespeita o inciso VIII do artigo 18 da MP nº 1.973/2000. Para tanto, aduz que: *(sic) "inadmissível falar-se em lançamento para constituição de crédito tributário relativo a Contribuições ao PIS do período em que ditas obrigações foram quitadas com obediência às disposições dos decretos-leis adrede referidos."*;

b) não houve observância da *(sic) "prescrição quinquenal"*, com relação a alguns exercícios;

c) no que pertine à base de cálculo utilizada pela autoridade fiscalizada, não foi utilizado o faturamento de seis meses atrás; e

d) no que diz respeito à multa, repete os argumentos expostos em sua impugnação.

Consta dos autos que a contribuinte possui liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.07.000298-2 permitindo a subida dos autos ao Conselho de Contribuintes sem o depósito administrativo de 30% do valor da exação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

### VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ

O recurso atendeu aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal e, portanto, merece ser conhecido.

A matéria discutida nos autos envolve as seguintes questões: da figura da decadência; da exigência do PIS pela Lei Complementar nº 07/70 e dos consectários legais; e do faturamento do sexto mês anterior.

Conforme relatado, a contribuinte solicitou autorização judicial para compensação dos valores pagos a maior, pelo recolhimento da contribuição com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, relativos ao período de 08/88 a 11/95, com débitos da mesma espécie referentes a períodos posteriores àqueles pagamentos. Consta dos autos que o pedido de liminar foi indeferido, mas que a fiscalização, após ter efetuado os cálculos entre os valores pagos pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e pela Lei Complementar nº 07/70, a fim de verificar a existência de saldo a compensar, constatou débitos, os quais são objeto do auto de infração.

#### Da decadência

O auto de infração foi lavrado em 17/08/98, exigindo da contribuinte a Contribuição ao PIS, no período compreendido entre 1993 e 1995.

Sobre o assunto já tive oportunidade de me manifestar. Para tanto, adoto as razões de decidir, constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, no qual fui relatora. As conclusões aqui expostas são, em parte, reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei nº 2.052/83, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para o PIS, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO<sup>1</sup>: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito*

<sup>1</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

*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; e o decurso de certo prazo legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários 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 inércia 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>2</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>3</sup>

<sup>2</sup> Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

<sup>3</sup> Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

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 resumido: 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.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ<sup>4</sup> que reconheceram, no passado<sup>5</sup>, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier<sup>6</sup> teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que se referem às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Reitera, ainda, que aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado, anteriormente, nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz, ainda, o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos*

<sup>4</sup> Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ

<sup>5</sup> atualmente, veja-se: RE nº 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE nº 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp nº 101.407-SP (98 88733-4) publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 58.

<sup>6</sup> Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

**artigos 150, § 4º, e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' - com o prazo do art. 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, § 4º."**

Para o doutrinador Alberto Xavier<sup>7</sup>, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência: **"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."** As decisões proferidas pelo STJ são, também, juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se, exclusivamente, aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O referido art. 150, § 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>8</sup>.

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera **"definitivamente extinto o crédito"** no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. **"Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua 'ressurreição' no segundo."**<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Idem citação anterior.

<sup>8</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

<sup>9</sup> Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" — Ed. Resenha Tributária, SP — 1976, pag 15/16.





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

Oportunas, também, as lições do doutrinador Luciano Amaro<sup>10</sup>, assim transcritas:

*"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade". (negritei)*

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup> assim se manifestou sobre a matéria:

*"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática 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 compreenderia 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*

<sup>10</sup> - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

<sup>11</sup> publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

*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 entendendo 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.” (negritei)*

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

Entendiam alguns, no passado, que as Contribuições para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70, já tinham 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. (...)” (negritei)*

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

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 nºs 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>12</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 de a Fazenda Pública efetuar o lançamento da Contribuição para o PIS decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional." (negritei)*

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 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.

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 Primeiro 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:

<sup>12</sup> Ac. 103-17067, 103-17068, 103-17085 e 103-17106, todos da 3ª Câmara, louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

***“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.” (negritei)***

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.” (negritei)***

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 pagamento, concluo ter decaído os períodos anteriores a agosto de 1993, eis que o lançamento ocorreu, tão-somente, em agosto de 1998.

#### **Da cobrança pela legislação anterior e dos consectários legais**

O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1998, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo a jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos *ex tunc*, contendo caráter eminentemente declaratório. É o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

que se depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA<sup>13</sup>, a seguir transcrita:

*“A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquína de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.” (negritei)*

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

*“Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.” (negritei)*

Tal ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Declarada, portanto, inconstitucional uma portaria ou uma norma, deve-se aplicar, integralmente, a lei anterior vigente, sem falar em repristinação, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PIS, consagrado nas Leis Complementares nºs 07/70, art. 3º, “b”, e 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontram-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos destes diplomas.

<sup>13</sup> IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

No caso, se a contribuinte observou, fielmente, as orientações normativas fixadas pela administração pública, não há como se proceder ao lançamento com fundamento na Lei Complementar nº 07/70, impondo-lhe penalidades como se infratora fosse. Nem mesmo os efeitos "ex tunc" da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 podem impor condição mais onerosa à contribuinte, que seguiu à risca os referidos decretos-leis.

Dispõe o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional que:

*"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*(...)*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*(...)*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."* (grifei)

Escreve Aliomar Baleeiro, em "Direito Tributário Brasileiro" 11ª edição – Ed. Forense (1998/1999) atualizada pela Misabel Derzi, às fls. 651, que:

*"O parágrafo único do artigo 100 fixa a norma segundo a qual a observância pelos contribuintes dos atos normativos referidos poderá beneficiá-los (jamais criar para eles encargos novos). Na hipótese de a Administração ter errado na interpretação da Lei ou mudado de orientação, substituindo-a por outra, os contribuintes ficam obrigados, por força do princípio da legalidade (obrigação ex lege), ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros, das multas e da correção monetária."*

Ainda, com relação à interpretação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, oportuno transcrever, a seguir, a ementa pertinente à Apelação Cível nº 91.04.17987-0 – RS, da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal (Relator Juiz Ari Pargendler, apelante: INSS – DJU II – 24.06.92):

*"TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE LEI. ATO NORMATIVO QUE ALTERA A ORIENTAÇÃO ANTERIORMENTE SEGUIDA NO ÂMBITO*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

*ADMINISTRATIVO. Se a autoridade administrativa fixa, através de ato normativo, uma orientação que favorece ao contribuinte, não pode mais tarde com base na Lei exigir dele, além do tributo, juros e correção monetária. Aplicação do art. 100 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, com a observação de que a relevação desses encargos só vai até a data da notificação do lançamento fiscal. Apelação, remessa ex officio e recurso adesivo improvidos. (Porto Alegre, 14 de maio de 1992)". (grifei)*

Portanto, tendo a contribuinte observado as normas em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores da contribuição, amparada pela suposição de legalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não poderá, posteriormente, ser-lhe exigido os consectários dos juros, da multa e da correção monetária, à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

#### **Faturamento do sexto mês anterior**

Por outro lado, insurge-se a recorrente, com razão, com relação à questão da semestralidade, eis que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 07/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. A questão já foi, por diversas vezes, analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

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

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10820.001347/98-57**  
**Acórdão : 203-07.623**  
**Recurso : 116.809**

recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623 e 1.676-38) 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) (negritei)

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 quando 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 Judiciário já teve oportunidade de analisar a questão, decidindo o seguinte:





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

*"3. O indébito decorrente do recolhimento do PIS deve ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar 7/70, que prevê a incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização da sua base de cálculo." (AC. nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região).*

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:

*"(...)*

#### **e.) Da Correção Monetária da Base de Cálculo do PIS**

*Assiste razão à empresa apelante.*

*Com efeito, julgados inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2445/88 e 2449/88, o mesmo passou a ser regulado inteiramente pela Lei Complementar nº 7/70, que nem mesmo implicitamente faz alusão à correção monetária da base de cálculo da exação. E se a referida norma, editada em decorrência do exercício da competência tributária conferida à União pela Carta Constitucional, determinou a incidência do PIS sobre uma grande base antiga, ou seja, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem qualquer preocupação com a eventual defasagem desse período, não pode o Fisco pretender corrigir essa diferença, e exigir o que a própria lei não previu.*

*Não se trata de obstar a reposição da moeda. Uma coisa é trazer para os dias atuais, sem perdas, valores recolhidos indevidamente em tempos pretéritos, para efeito de devolução. Para evitar o enriquecimento ilícito, o credor deve receber, quando da devolução do indébito, o mesmo que lhe custou, no passado, pagar. Outra, bem diversa, é o cômputo, para efeitos meramente contábeis, como é o caso, de uma correção monetária que não foi exigida ao tempo do recolhimento. Isso implicaria indevido aumento de tributo, com a conseqüente diminuição da parcela referente ao indébito que o contribuinte pretende ver ressarcido. Diante dessas razões, deve o indébito decorrente do recolhimento do PIS ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar nº 7/70, que prevê incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária da base de cálculo." (negritei)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

Também, oportuno repetir o entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal – Carlos Mário Velloso (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário nº 64, pág. 149 – Malheiros Editores):

*“... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data.”* (negritei)

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1.185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

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

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

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

***13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, repristinou 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.”*** (negritei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

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.” (negritei)*

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que: *“a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70”* e, desta forma, continua, *“não sobreviveu, portanto, a partir daí, 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 dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigentes, sem nenhuma suspeita de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

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 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 02, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente, dispunha o seguinte:

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

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

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

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, 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 07/70 jamais tratou do prazo de recolhimento, como induz a Fazenda Nacional, e sim de fato gerador e base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

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, devida 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."*

Registre-se que, em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara do Segundo 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."*** (negritei)

No voto condutor do referido acórdão é transcrito parte de um parecer sobre essa matéria, do respeitável Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, que, por oportuno 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 dimensível 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 pelo 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 imponible.***

***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.'***



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

*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 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 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 impositivo).*

*Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.” (negritei)*

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

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

O Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0) publicado no DJ de 15 de maio de 2000, também manifestou-se favorável ao entendimento acima exposto. A ementa dessa decisão está assim parcialmente reproduzida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
 Acórdão : 203-07.623  
 Recurso : 116.809

*“... 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) ...” (negritei)*

Dessa forma, diante de tudo o mais retro-exposto <sup>14</sup>, impõe-se o deferimento do recurso para admitir ter ocorrido a figura da decadência para o período anterior a agosto de 1993 e, no mais, excluir a multa, os juros e a atualização monetária, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN, bem como reconhecer a exigência da Contribuição ao PIS a ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001

  
 MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ

<sup>14</sup> Em tempo, oportuno trazer a conhecimento o julgamento ocorrido em 29/05/01, pelo qual a Primeira Seção do STJ, no Processo Resp nº 144708, concluiu o julgamento afirmando a semestralidade do PIS sem qualquer atualização monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

### VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ RELATOR-DESIGNADO

Designado relator de voto vencedor, nas matérias sobre as quais passo a discorrer, inicio por adotar o Relatório da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, ora vencida.

Referidas matérias são as seguintes:

1. *prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social, na modalidade Faturamento, que entendo deva ser tratada como preliminar; e*
2. *se caberia impor o recolhimento da exação com base na Lei Complementar nº 07/70, haja vista a retirada do nosso ordenamento jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal nº 49/95, no caso das pessoas jurídicas que a tivesse recolhido com base nos mencionados dispositivos, posteriormente revogados.*

Com relação ao primeiro item supra, com o devido respeito aos argumentos defendidos pelos ilustres Conselheiros que entendem assistir razão à recorrente, no que diz respeito à argüida decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento de ofício sobre fatos geradores ocorridos há mais de 05 (cinco) anos da ciência do auto de infração, alio-me àqueles que admitem referido prazo como sendo de 10 (dez) anos.

Isto porque, mesmo reconhecendo o brilhantismo do voto ora vencido, porém, sem tencionar contestá-lo quanto aos seus bem lançados argumentos, amparados que estão em citações doutrinárias de inquestionável peso, mas considerando nossa condição de tribunal administrativo, entendo que a jurisprudência emanada dos tribunais superiores pátrios devem balizar nossas decisões, mormente quando a matéria se presta a infundáveis discussões doutrinárias, em que juristas de primeira linha, possuidores de inquestionável saber jurídico, se debruçam sobre o tema na busca de um denominador comum, infelizmente ainda não alcançado.





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

Esse tem sido o posicionamento majoritário desta Câmara em seus julgados, seguindo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em decisões de Primeira e Segunda Turmas, conforme podemos constatar, por exemplo, dos arestos assim ementados:

**“TRIBUTO – HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA.** O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. Recurso Provido.” (Acórdão RESP 260740/RJ – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 25/09/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).

**“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.** 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. 2. Não configura a decadência no caso em exame – cobrança de diferença do ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 – fato gerador/ + 5 anos = 6/95 – extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 – primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 – data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 – limite do prazo decadencial). 3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime.” (Acórdão RESP 198631/SP – RECURSO ESPECIAL – Segunda Turma, em 25/04/2000 – Relator Min. FRANCIULLI NETTO).

**“TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO – DECADÊNCIA.** É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

*ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.” (Acórdão RESP 250753/PE – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 15/06/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).*

Dessa forma, votei no sentido de rejeitar, preliminarmente, a argüida caducidade do questionado direito à constituição do crédito tributário, por parte da Fazenda Nacional.

No item seguinte, questiona-se a viabilidade da imposição do recolhimento da referida contribuição com base na Lei Complementar nº 07/70, haja vista a retirada do nosso ordenamento jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal nº 49/95, quando o sujeito passivo a tivesse recolhido com base nos mencionados dispositivos, posteriormente revogados.

Acho que, na análise do presente caso, não deve ser levada em consideração a irrepristinabilidade dos dispositivos que não lograram ser revogados pelos indigitados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, mas a forma como o caso se apresenta nos autos e que levaram à lavratura do auto de infração objeto da lide.

Iniciemos por transcrever excertos do “Termo de Constatação Fiscal” de fls. 15/16, detalhando os fatos que embasaram o lançamento:

*“[...] procedi à verificação da regularidade dos pagamentos relativos à Contribuição para o PIS pela contribuinte acima identificada, atinentes aos períodos de apuração de 01/88 a 09/95, e constatee as faltas/insuficiências de recolhimentos conforme auto de infração lavrado nesta data.*

*Os valores da contribuição devida em cada período foram apurados utilizando-se as bases de cálculos informadas pela contribuinte nos autos da ação ordinária processada sob o nº 97.0804841, em curso na 2ª Vara da Justiça Federal em Araçatuba – SP.*

*Na ação suprarreferida, cuja cópia da petição inicial foi anexada ao presente termo e juntada às fls. 17/26, a contribuinte solicitou autorização judicial para compensação dos valores pagos a maior que o devido a título de Contribuição para o PIS, relativos ao período de 08/88 a 11/95, com débitos desta mesma exação referentes a períodos posteriores àqueles pagamentos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.001347/98-57  
Acórdão : 203-07.623  
Recurso : 116.809

*O pedido de liminar foi indeferido. Entretanto, atendendo pedido da PSFN em Araçatuba-SP (processo administrativo n.º 10820.002438/97-65), o auditor-fiscal Wagner Sbrana efetuou os cálculos a fim de verificar a existência de eventual saldo a compensar pela contribuinte, resultante do cálculo da exação realizado com base nas L.C. n.º 7/70 e 17/73, donde resultou na Representação anexada à fl. 27, que concluiu pela **inexistência de saldo a compensar e indicou a existência de débitos pendentes que estão sendo exigidos através do auto de infração lavrado nesta data.**" (os negritos não são do original)*

Vejamos os termos em que foi requerido judicialmente o direito à compensação dos valores pretensamente recolhidos a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 (fls. 20):

*"[...].*

*A contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70 que no caput do artigo 6º definiu o mês calendário como hipótese de imposição e no parágrafo único deste mesmo artigo estabeleceu o **faturamento de seis meses antes como base de cálculo da contribuição devida.***

*O Decreto-Lei nº 2.445/88, objetivando alterar a lei complementar dispôs no inciso V de seu artigo 1º que a base de cálculo para os fatos geradores que ocorressem a partir de julho de 1988 passaria a ser a receita operacional bruta, sem esclarecer como fizera a lei complementar, de qual mês seria a receita, deixando, assim, indefinido se **a receita a ser considerada era ou não a de seis meses antes, conforme até então fixado, ou se a de outro mês qualquer.***

*As orientações da Receita Federal e a errada aceitação de que o PIS era, então, pago com seis meses de prazo, fizeram com que tais disposições fossem entendidas como sendo válidas para redefinir a base de cálculo e para conceder um prazo, antes não existente, para efetuar o pagamento.*

*Em seguida, sobrevieram os procedimentos judiciais e ao final restou declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.445/88 juntamente com a de sua principal modificação, o Decreto-Lei nº 2.449/88." (os negritos não são do original)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001347/98-57  
**Acórdão** : 203-07.623  
**Recurso** : 116.809

Depreende-se da leitura das transcrições supra que os valores argüidos, judicialmente, pela empresa como recolhidos a maior que o devido e que seriam utilizados para a pretendida compensação somente se efetivariam se considerada a semestralidade da base de cálculo do PIS, obviamente, não reconhecida pela fiscalização naquela oportunidade, mas que está sendo concedida nesta assentada.

Por outro lado, tendo a fiscalização utilizado como base impositível a informada pela própria empresa na supracitada ação judicial, sem a referida semestralidade, e se a empresa alega haver recolhido valores superiores aos que seriam devidos se calculados com base na Lei Complementar nº 07/70, conclui-se que esses valores deverão ser confirmados, caso contrário não faria sentido algum a alegação de que recolhera valores excedentes da contribuição, em obediência aos pré-citados decretos-leis declarados inconstitucionais.

Portanto, entendo que, permanecendo alguma diferença a recolher, sobre essa diferença deve incidir os consectários legais, pois não se teria verificado o alegado recolhimento integral da obrigação, calculada com base na legislação revogada pelo Senado Federal.

Dessa forma, não se estaria penalizando o contribuinte, em face da revogação de legislação outrora vigente e que teria sido por ele integralmente observada, haja vista o cálculo efetuado com base na Lei Complementar nº 07/70 resultar inferior ao que teria sido devido com base nos malfadados decretos-leis, conforme alega a própria recorrente quando argúi os indêbitos fiscais. Em outras palavras: se o valor recolhido não satisfaz a obrigação de valor menor, a ser calculada com base na sobredita lei complementar, considerando-se a semestralidade, a diferença entre o valor recolhido e o que seria devido com base nos referidos decretos-leis mostrar-se-á maior, de onde se deduz que estaria sendo imposta uma tributação menos gravosa ao contribuinte, inexistindo, assim, qualquer penalização nesse procedimento.

Esses os motivos que me fizeram negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, relativamente a este item da autuação.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ