MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19 / 03 / 08
Rubrica

Processo nº : 13805.005228/97-14
Recurso nº : 139.538
Acórdão nº : 204-02.981

Recorrente : TRANSCORTEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 03 / 08
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

PIS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. De acordo com a Súmula 07 do Segundo Conselho de Contribuintes, DOU de 26.09.2007, não se aplica ao processo administrativo fiscal a prescrição intercorrente.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda nacional constituir crédito tributário relativo ao PIS, espécie de tributo lançado por homologação, uma vez não havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). Havendo antecipação de pagamento, o prazo se inicia na data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes Primeira Seção STJ (EREsp 101407/SP) e CSRF.

SEMESTRALIDADE. A base de cálculo do PIS, até 29.02.1996, na vigência da L.C. nº 07/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. Precedentes Primeira Seção STJ - REsp 144.708 - RS - e CSRF.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSCORTEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Airton Adelar Hack, Leonardo Siade Manzan e Júlio César Alves Ramos.
Ausente justificadamente a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 07 / 08
Nely Batista dos Reis
Mat. Siape 91806
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13805.005228/97-14
Recurso nº : 139.538
Acórdão nº : 204-02.981

Recorrente : TRANSCORTEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Versam os autos lançamento de ofício de PIS com fundamento da LC nº 07/70, relativo aos períodos de apuração entre janeiro de 1990 a setembro de 1995, ao fundamento da falta de recolhimento daquela contribuição. O contribuinte tomou ciência do lançamento em 11/06/97.

Impugnado o lançamento, a DRJ, em 16/10/2002, julgou o mesmo parcialmente procedente, exonerando-o da parte recolhida nos termos dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449 (fl. 234). Essa decisão foi cientificada ao sujeito passivo em 20/03/2007 (fl. 249).

Não resignado, foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em suma, a empresa argúi que teria havido prescrição intercorrente, uma vez que entre a ciência do lançamento e a ciência da decisão que apreciou sua impugnação decorreram quase dez anos, o que, em seu entender, tornaria prescrito "todo o crédito fazendário discutido nesse processo". Aduz, ainda, que estaria decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito triutário em relação aos exercícios de 1990 a 1992, ao fundamento do § 4º do artigo 150 do CTN. Na questão de fundo, alega que o lançamento deveria ter aplicado a tese da semestralidade, refutada pela r. decisão. E, por fim, averba que teria pago os valores remanescente parceladamente com arrimo na MP nº 38/2002.

É o relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 07 / 08
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13805.005228/97-14
Recurso nº : 139.538
Acórdão nº : 204-02.981

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Primeiramente, afasto a argüição de prescrição intercorrente, pois a matéria encontra-se, inclusive, sumulada, nos seguintes termos:

> *Súmula 07[1] - Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

E de acordo com o artigo 53[2] do Regimento dos Conselhos de Contribuintes, as súmulas vinculam os julgadores, pelo que repilo a alegada prescrição intercorrente.

Quanto à decadência do direito da Fazenda constituir crédito tributário relativo ao PIS, em tese, conforme fundamentação que a seguir deduzo, entendo, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, ela reger-se-ia pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, "b", e em havendo lei complementar válida regulando-a, ela é que deveria ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias[3], quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5° do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo o PIS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ele se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Estreme de dúvidas, que a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A conseqüência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadencias distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro[4] já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo,

---

[1] DOU 26.09.2007.
[2] Art. 53. As decisões unânimes, reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho.
[3] Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.
[4] *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Triutário Brasileiro"[5], historia o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

> *Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:*
>
> *"...visa a disciplinar uniformentente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc* ***evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado,*** *conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".*
>
> ....
>
> *Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conheceá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Muncípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fao gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..*(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos[6], mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

> *Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.*

No mesmo rumo se posiciona Luciano Amaro[7], quando afirma:

---

[5] 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

[6] Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

[7] *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário *(art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.*

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei).

Na mesma direção asseverou Souto Maior Borges[8], quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), *ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.*

E, por fim, conlcui o mestre pernambucano:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza[9], quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

---

[8] In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

[9] *O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global , que garanta a unidade e racionalidade do sistema".* "Normas Gerais de Direito Tributário", *in Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com os fundamentos da decisão recorrida, vez ela entender que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91[10] é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Por isso, que ao PIS se se aplicam as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário..

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região, cuja ementa[11], abaixo transcrevo:

> *"Contribuição Previdenciária. Decadência.*
>
> *Com o advento da Constituição Federal de 1988, as constribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.*
>
> *Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública onstituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."*

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que "*Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita...*".[12]

---

[10] Apenas a título de ilustração, o Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, por sua corte especial, conforme julgamento na Argüição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que "*É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal*".

[11] Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

[12] Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

> *"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTOPOR HOMOLOGAÇÃO.*
>
> *Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."*

Caso se constate que tenha havido antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homolagação, a decadência reger-se-ia pelo art. 150, § 4º, do CTN, contando-se, a partir da ocorrência do fato gerador, cinco anos. De outro turno, não havendo qualquer antecipação de pagamento, a regência do prazo decadencial teria a incidência do art. 173, I, do CTN. Na hipótese versada aplica-se o art. 150, § 4º, pois houve antecipação de pagamento

Ante tal argumentação, considerando que a ciência do lançamento operou-se em **11/06/97**, declaro decaído o lançamento em relação a todos os períodos de apuração até, inclusive, **maio de 1992.**

No que tange à qual base imponível deva ser usada para o cálculo do PIS, se ela corresponde ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo de seis meses o prazo de recolhimento do tributo, a matéria já foi objeto de reiterados julgamentos por esta E. Câmara.

Em variadas oportunidades me manifestei no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida[13], entendendo, em *ultima ratio*, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador, em momentos temporais distintos. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações: uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva. A questão cingir-se-ia, então, a sabermos se o legislador teria competência para tal, vale dizer, se poderia eleger como base imponível momento temporal dissociado do aspecto temporal do próprio fato gerador.

E, neste último sentido, da legalidade da opção adotada pelo legislador, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF[14] e também do STJ. Assim, calcado

---

[13] Acórdãos nºs 210-72.229, votado por maioria em 11/11/1998, e 201-72.362, votado à unanimidade em 10/12/98.

[14] O Acórdão nº CSRF/02-0.871, da CSRF, também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD/203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência

nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica impositiva tributária, a qual entende, como averbado, despropositada a disjunção temporal de fato gerador e base de cálculo.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,[15] veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

> *"TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.*
>
> *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.*
>
> *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.*
>
> *A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
>
> *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."*

Com efeito, rendo-me ao ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, em Parecer não publicado, quando, referindo-se à sua conclusão de que a base de cálculo do PIS, até 28 de fevereiro de 1996, era o faturamento do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, sem aplicação de qualquer índice de correção monetária, nos termos do artigo 6º, *caput*, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, assim averbou:

> *"Trata-se de ficção jurídica construída pelo legislador complementar, no exercício de sua competência impositiva, mas que não afronta os princípios constitucionais que tolhem a iniciativa legislativa, pois o factum colhido pelos enunciados da base de cálculo coincide com a porção recolhida pelas proposições da hipótese tributária, de sorte que a base imponível confirma o suposto normativo, mantendo a integridade lógico-semântica da regra-matriz de incidência."*

Em conseqüência, deve o lançamento ser refeito com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária até a data de seu respectivo vencimento.

Por fim, quanto à alegação de que os valores residuais teriam sido pagos com arrimo na MP nº 38/2002, a matéria, a teor do art. 17 do Decreto nº. 70.235/72, está

---

do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD 203-0.3000 (processo 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho de 2001, teve votação unânime nesse sentido.

[15] Resp 144.708, rel. Ministra Eliane Calmon, j. 29/05/2001.

preclusa, uma vez não ter sido submetida ao órgão julgador *a quo* quando da impugnação (fls. 86/89).

CONCLUSÃO

Ante o exposto,

DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DELCARAR DECAÍDO O LANÇAMENTO ATÉ, INCLUSIVE, MAIO DE 1992, E PARA RECONHECER QUE O MESMO DEVE SER RECALCULADO COM BASE NO FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SEM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA ATÉ O RESPECTIVO VENCIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2007.

JORGE FREIRE