



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 15374.000935/00-99  |
| <b>Recurso nº</b>  | 137.832 Voluntário  |
| <b>Matéria</b>     | PIS (Ação Judicial, depósitos levantados e substituídos por outra garantia) |
| <b>Acórdão nº</b>  | 203-12.735  |
| <b>Sessão de</b>   | 11 de março de 2008   |
| <b>Recorrente</b>  | WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS S/A   |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ   |

---

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/08/1990 a 30/11/1990,  
31/01/1991 a 31/08/1993, 31/10/1994 a 30/09/1995

NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.  
NULIDADE. Não é nulo o auto de infração que  
observa os mandamentos contidos no artigo 10 do  
Decreto nº 70.235/72.

PIS. DECADÊNCIA. E de 05 (cinco) anos o prazo  
para a Fazenda lançar créditos, conforme norma  
expressa do Código Tributário Nacional (CTN).

NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.  
EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEPÓSITO  
JUDICIAL EM MONTANTE INTEGRAL E COM  
POSTERIOR LEVANTAMENTO PARCIAL. Fora  
do abrigo que confere o disposto no inciso II do artigo  
151 do CTN a situação em que houve o levantamento  
judicial parcial de depósito judicial anteriormente  
efetuado em montante integral.

SÚMULA Nº 11. A base de cálculo do PIS/Pasep,  
prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de  
1970, é o faturamento do sexto mês anterior.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*cef*

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos, afastou-se a prejudicial de nulidade; 2) pelo voto de qualidade, acolheu-se a tese da decadência. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator), Emanuel Carlos Dantas de Assis, José Adão Vitorino Moraes e Alexandre Kern. Designado o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda para elaborar o voto vencedor; e 3) por unanimidade de votos: a) deu-se provimento ao recurso, quanto aos períodos remanescente; e b) deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o critério da semestralidade. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. João Marcos Colussi.



DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente no exercício da Presidência e Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes, José Adão Vitorino de Moraes, Jean Cleuter Simões Mendonça e Alexandre Kern (Suplente).

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 28/04/2000, para a exigência do PIS/Pasep incidente sobre o faturamento dos períodos de 31/08/1990 a 30/11/1990, 31/01/1991 a 31/08/1993 e 31/10/1994 a 30/09/1995, no montante de R\$ 20.110.415,38, nele incluídos juros de mora e multa de ofício de 50% (períodos de apuração de agosto de 1990 a outubro de 1990 e janeiro a maio de 1991), e de 75% nos demais.

A atuada obtivera sentença de mérito na Ação Declaratória de nº 90.0028290-0 eximindo-a de recolher a contribuição com base nos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, porém, obrigando-a a fazê-lo com observância da Lei Complementar nº 7, de 1970. Paralelamente obtivera decisão favorável em Ação Cautelar de nº 90.0004308-5 por meio da qual efetuara depósitos judiciais da contribuição nos termos dos decretos-leis considerados inconstitucionais.

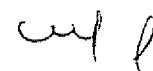
Em outubro de 1998, a interessada obteve do Poder Judiciário decisão favorável para que procedesse ao levantamento integral dos depósitos judiciais efetuados entre abril de 1990 e outubro de 1998, substituindo a garantia do crédito por meio de *fiança bancária* no valor de cinquenta e cinco milhões de reais. Posteriormente, em sede de Agravo, obtivera decisão judicial favorável para que levantasse praticamente 90% do montante depositado e que fizesse uma nova substituição da garantia do crédito remanescente, desta feita por meio de vinte *Títulos da Dívida Pública* de 1902, no valor de R\$ 6.460.609,00, a permanecerem sob custódia da Caixa Econômica Federal. Esclareça-se que esse valor de R\$ 6.460.609,00 foi o informado pela Caixa Econômica Federal em atendimento a Ofício da fiscalização para fins de atualização até outubro de 1998 dos valores originais depositados.

Na avaliação do Desembargador, o montante do depósito superava em muito o valor da lide, que, ao final, haveria de ter um desfecho favorável ao impetrante em face do próprio reconhecimento por parte da Administração Tributária quanto à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988 e que, por conta ainda da sucumbência imposta à União, esta teria seu crédito inteiramente consumido.

Entendeu o Fisco, porém, que os efeitos suspensivos da cobrança, até então garantidos pelos depósitos judiciais no seu montante integral, deixaram de ter eficácia, haja vista que a garantia deixada em seu lugar – em verdade, não mais depósitos, mas sim uma fiança bancária – fora levantada pela depositante a qual deixara em seu lugar *Títulos da Dívida Pública* de 1902, cujo valor atualizado se mostrava suficiente para garantir os créditos somente até o período de apuração de julho de 1990.

Assim, os períodos de apuração objeto do presente lançamento fiscal acima relacionados se referem àqueles cujo valor dos Títulos da Dívida Pública não foi suficiente para garantir e/ou cujo valor declarado em DCTF tenha se mostrado inferior ao devido segundo as regras de apuração da contribuição com base na LC nº 7/70. De agosto de 1990 em diante, portanto, ficaram a descoberto, sem qualquer garantia, os valores da contribuição cuja informação em DCTF restara inferior ao apurado pelo fisco com base na LC nº 7/70, daí o lançamento com aplicação da multa de ofício.

Na sua Impugnação, a atuada alega que deixou caucionado apenas 10% do que estava depositado em cumprimento o disposto na ordem judicial e que, portanto, não pode



prosperar o presente lançamento, inclusive em face de manifestação do Poder Judiciário, proferida após a lavratura do auto de infração, ressaltado, no sentido de que a exigibilidade estaria suspensa em face da garantia prestada.

No ver da autuada, o procedimento fiscal é nulo porque, à época do início e do término do procedimento fiscal, já se sabia que a exigibilidade dos débitos estava suspensa. Nesse sentido invoca o disposto no artigo 62 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual estabelece que "Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão". Assim, não teria cometido a interessada qualquer infração que pudesse ensejar a lavratura do auto de infração. Transcreve decisões do Terceiro e do Primeiro Conselho de Contribuintes em seu favor.

No mérito, insurge-se apenas quanto à cobrança de juros de mora sobre crédito cuja exigibilidade estava suspensa. Cita também decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes nesse sentido.

Decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, por meio do Acórdão nº 11.339, de 27/01/2006, considerou o lançamento inteiramente procedente, sob o argumento de que o disposto no inciso II do artigo 151, do CTN, não foi integralmente cumprido. Quanto à alegada nulidade, rechaçou-a por entender que os preceitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não foram molestados. E quanto aos juros de mora, invocou o disposto nos artigos 161, do CTN, 61, da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979.

No Recurso Voluntário, a interessada repete o argumento de que o crédito fiscal cobrado pela União se encontra devidamente garantido e suspenso por determinação judicial. Além disso, assevera, a recorrente nada deve à Fazenda Nacional visto que somente o valor da condenação desta em honorários advocatícios, nos autos da ação cautelar, ultrapassaria a quantia hipoteticamente devida com base na LC 07/70, mesmo sem que computem as correções devidas e a sucumbência das demais ações a ela apensadas. Assim, invocando ao disposto no artigo 151, incisos II e IV do CTN, e por considerar inovação por uma das partes no curso de um processo ainda em andamento, pede o cancelamento da exigência.

Arrolamento de bens à fl. 498.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo pois, cientificado da decisão da DRJ em 16/05/2006, a interessada apresentou o recurso voluntário em 16/06/2006. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

São pontos incontroversos: a) que a interessada é contribuinte do PIS/Pasep na modalidade *faturamento*; b) que obteve provimento judicial para não se submeter ao regramento dos Decretos-Leis n.ºs. 2.445 e 2.449, de 1988; c) que obteve provimento judicial: para efetuar depósitos judiciais da contribuição ao PIS/Pasep; para substituir a referida garantia por fiança bancária no valor de cinquenta e cinco milhões de reais; para levantar cerca de 90% desse valor; e, por fim, para substituir este montante por vinte Títulos da Dívida Pública de 1902. Assim, em resumo, a interessada possui provimento judicial lhe assegurando o direito de garantir o crédito fiscal pretendido pela União (contribuição devida ao PIS/Pasep) com Títulos da Dívida Pública de 1902, vez que a estes foram conferidos os mesmos efeitos que o de um depósito em dinheiro.

O Fisco considerou, porém, que tendo havido a diminuição do valor dado em garantia, ocorreu a sustação do efeito suspensivo que a sua integralidade lhe ocasionava, a teor do inciso II do artigo 151 do CTN. Baseou-se em avaliação feita pela Caixa Econômica Federal, que atualizara o valor dos vinte Títulos da Dívida Pública até a data de outubro de 1998, de modo que, do confronto de tal valor com o montante dos débitos do PIS/Pasep, resultou em que apenas os períodos de apuração até julho de 1990 restaram garantidos; os demais, não. Daí ter lavrado o auto de infração com a incidência de juros moratórios e multa de ofício relativamente aos valores da contribuição informados a menor ou não informados na DCTF, valores esses apurados na forma da Lei Complementar n.º 7/70, nos termos da decisão judicial.

Ocorreu, porém, que os cálculos do Fisco desprezaram os da autuada que consideravam os efeitos da *semestralidade* na base de cálculo do PIS/Pasep, ou seja, de que há de ser levado em conta um intervalo de seis meses entre a data do faturamento e o valor da base de cálculo para a contribuição. Não se consegue visualizar nos autos, entretanto, os efeitos desse procedimento pois, conforme o próprio Auditor-Fiscal ressalta, nem sempre o cálculo do PIS/Pasep efetuado com base na Lei Complementar n.º 7/70 é favorável ao contribuinte em comparação ao cálculo efetuado com base nos Decretos-Leis n.ºs. 2.445 e 2.449, de 1988, considerados inconstitucionais.

De outro lado, a autuada considera que o lançamento é nulo pois a exigibilidade dos débitos, inclusive quanto à parcela efetivamente devida, correspondente à incidência da Lei Complementar n.º 7/70, estaria suspensa, não cabendo, inclusive a incidência dos juros moratórios. Considera como forte argumento em seu favor a decisão judicial prolatada no dia 9 de maio de 2000 – após a lavratura do auto de infração, portanto – em que o Juiz se manifesta quanto à exigibilidade dos créditos em questão, *verbis*:

*Suspensa a exigibilidade do tributo em questão – inclusive, quanto à parcela efetivamente devida, correspondente à incidência da Lei Complementar n.º 7/70 -, é incabível, data venia, a prática de qualquer*

*ato tendente à cobrança da contribuição para o PIS questionada no feito, ainda que em âmbito estritamente administrativo.*

*Defiro, pois, a expedição de ofício requerida no item (...). Comunique-se ao Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal a existência de caução assecuratória do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep questionada no feito, para que se abstenha da prática de qualquer ato tendente à cobrança do tributo – como autuações ou inscrições em Dívida Ativa-, cuja exigibilidade está suspensa. (destaques do original).*

Feitas essas considerações iniciais, entendo que não há reparo a ser feito na decisão recorrida, exceção aos reflexos do não acatamento da *semestralidade* da apuração da base de cálculo da contribuição.

Para refutar um dos principais argumentos da recorrente – a decisão judicial proferida em 9/05/2000, acima transcrita – considere-se, primeiramente, que a mesma é posterior à data da lavratura do auto de infração, e, em segundo lugar, que a restrição estabelecida pelo magistrado se refere à cobrança do crédito, e não à sua constituição.

Assim, correto o procedimento do Fisco em considerar que o levantamento parcial dos depósitos anteriormente feitos deixou a descoberto os valores da contribuição relativos aos períodos de apuração posteriores a julho de 1990. Os anteriores ficaram protegidos pelos tais Títulos da Dívida Pública e quanto a esses nenhum procedimento de ofício foi adotado.

O fato do Poder Judiciário ter considerado excessiva a garantia dada pela interessada, permitindo, primeiramente, a sua substituição por fiança bancária, e, posteriormente, pelo levantamento de cerca de 90% de seu valor, sob o argumento de que, via de regra, os valores devidos com base na LC n.º 7/70 tem se verificado não superior a 10% do apurado com base nos Decretos-Leis n.ºs. 2.445 e 2.449, de 1988, mostra-se, *massima vênia*, um mero exercício de futurologia, desprovido de qualquer apego à realidade, haja vista que, conforme destacou o Fisco, cada caso é um caso, a depender das variáveis que formam a base de cálculo.

Mas, o fato é que o levantamento dos depósitos deixou ao relento boa parte das contribuições devidas ao PIS/Pasep, não mais cabendo invocar em seu auxílio o disposto no inciso II, do artigo 151, do CTN, que trata do depósito judicial no seu *montante integral*.

Nesse sentido, decisão do STJ:

*A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, garante ao contribuinte não ser iniciado qualquer procedimento executório, enquanto discutida a existência de débito tributário. STJ. REsp 193402/RS. Rel. Min. Franciulli Neto. 2ª Turma. Decisão 11/06/2002. DJ de 31/03/2003, p. 184. (grifos meus)*

Afasto, portanto, a prejudicial de nulidade apontada pela recorrente, visto estarem presentes no lançamento todos os elementos previstos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Correta também a aplicação dos juros de mora, vez que o crédito tributário constituído se origina de valores devidos e não pagos pela autuada na época de seu vencimento, o que a sujeita ao disposto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

### *Decadência*

Embora não suscitada pela recorrente, o faço de ofício em relação ao tema *decadência*, haja vista ser matéria de ordem pública.

Sendo o PIS/Pasep um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, “*Se a lei não fixar prazo à homologação...*” No caso do PIS, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 pôs fim à condição ao definir, fixar o prazo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN, *verbis*:

*“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - ....”*

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º, do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “*Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Inclusive, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN.

Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 21ª edição, 2005, p. 871 a 873:

*cup p.*

*“De fato, também a alínea ‘b’ do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, de autonomia municipal e da autonomia distrital. O que estamos querendo dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas tributantes. O legislador complementar não recebeu um ‘cheque em branco’ para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar (...) que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. (...) estabelecer dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. (...) elencar as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. (...) Todos esses exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária. Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) Eis, porque pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’, são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.”*

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

*É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.*

*Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.*

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos*

*Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*wfp*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (destaques meus).*

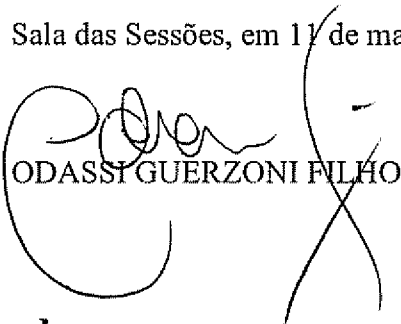
Assim, tendo o auto de infração sido lavrado em 28/04/2000, não ocorreu a decadência, já que o período de apuração mais antigo é o de agosto de 1990.

Por fim, há que a Unidade de origem atentar para os efeitos da semestralidade na apuração da base de cálculo da contribuição, já que essa questão restou definitivamente pacificada após a edição da Súmula nº 11, aprovada na Sessão Plenária de 18/09/2007, e publicada no DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28, *verbis*:

*Súmula nº 11 – A base de cálculo do PIS/Pasep, prevista no artigo 6º da Lei complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.*

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas em relação à forma de apuração da contribuição, que deverá obedecer à regra da semestralidade acima mencionada.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008



ODASSI GUERZONI FILHO

## **Voto Vencedor**

CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator Designado quanto à decadência.

Manifesto-me no sentido de com o devido respeito divergir do nobre Conselheiro relator, quando não acolhe a decadência do lançamento para os períodos anteriores a marco de 1995, inclusive, uma vez que fulminados por tal instituto.

E assim formulo meu entendimento em farta jurisprudência deste Tribunal Administrativo, assim como deste Colegiado, uma vez que aplicável a espécie o artigo 150, parágrafo 4, do CTN.

Tal posicionamento, inclusive, esta em linha com o que vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça.

Feitas tais considerações, voto em dar parcial provimento ao apelo voluntário interposto para declarar decaídos os períodos reclamados pelo Fisco e anteriores a março de 1995, inclusive, sendo que, para os demais, acompanho o Ilustre relator.

E como voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA