

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 13964/00118/91-20  
RECURSO Nº : 85.812  
MATÉRIA : PIS/FATURAMENTO - EX.: 1989  
RECORRENTE : COVASI COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
RECORRIDA : DRF EM FLORIANÓPOLIS - SC  
SESSÃO : 23 de fevereiro 1995.  
ACÓRDÃO Nº : 107-2.031

**PIS/FATURAMENTO - INCONSTITUCIONALIDADE DOS  
DECRETOS-LEIS NºS. 2.445/88 e 2.449/88 - EXTENSÃO  
PROFUNDIDADE.**

A Contribuição ao PIS, após a Emenda Constitucional nº. 08/77, deixou de integrar a categoria dos tributos, passando a ter natureza de Contribuição Social (art.43, inciso X, da Constituição Federal de 1967, c/c emendas posteriores).

Os recursos do PIS constituem-se num fundo, pertencente aos trabalhadores, sendo-lhes inaplicáveis as disposições pertinentes às finanças públicas. Alterações na Contribuição ao PIS não poderia ter por veículo normativo decretos - leis, (EC 1/69, art. 55, II ), fato que torna inconstitucionais os Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, aplicando-se, na íntegra, a LC 7/70.

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

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar os efeitos dos DLs. nºs. 2.445/88 e 2.449/88, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO  
PRESIDENTE

  
DÍCLER DE ASSUNÇÃO  
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

FORMALIZADO EM: 18 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, EDSON VIANNA DE BRITO, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e MARIANGELA REIS VARISCO.

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031  
Recurso Nº: 85.812  
Recorrente : COVASI COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de processo reflexo de outro principal, que levou como nº 13964.000.117/91-67, recurso nº 104.064, contra a mesma pessoa jurídica, Covasi Comércio e Representações Ltda. A matéria aqui em discussão, é a do PIS-PASEP, relativa ao exercício de 1989.

Em sua impugnação (fls. 70 a 80), a empresa alegou em síntese, o seguinte:

1) PRELIMINARMENTE: requereu a anulação da atuação reflexiva, uma vez que manifestamente inconstitucional.

2) Por se tratar de processo reflexo, pediu a reunião dos processos a fim de serem instruídos e julgados simultaneamente e que deverá ser aguardado sentença condenatória transitada em julgado da Reclamação Trabalhista, embasadora da atuação, não podendo as informações serem consideradas como provas;

3) Que o empréstimo particular realizado pelo sócio Sr. Paulo André Vazsonyi, foi devidamente demonstrado em sua Declaração de IR e o destino e ingresso do referido numerário foi provado no livro diário;

4) A falta de escrituração do livro diário, deveu-se ao fato da recorrente ter informatizado sua apuração de inventário, assumiu o ônus da não autenticação da escrituração e enfatizou que seu estoque, mesmo físico, não foi objeto de levantamento por parte do fisco.

5) Que a desproporcionalidade entre despesas e receita de vendas foram baseadas apenas em presunção e que a autoridade fiscal não provou a irregularidade material dos documentos contábeis;

6) Protesta pelo direito de manifestar-se sobre os documentos que forem apresentados pelo fisco, posteriormente à impugnação, caso contrário, será evidenciado cerceamento de defesa.

Na Informação fiscal (fls. 47 a 54) a autoridade autuante opinou pela manutenção integral do lançamento referente ao PIS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

Na decisão do Sr. Delegado (fls. 63 a 65), a autoridade julgou procedente o lançamento, determinando a cobrança com os acréscimos legais, embasando-se, fundamentalmente, no seguinte:

a) Que o processo principal foi julgado e que a decisão manteve integralmente o lançamento.

b) Na discussão da constitucionalidade do PIS o contribuinte desviou - se para um tema cuja apreciação descabe em nível administrativo, por falta de competência.

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 70 a 80), onde reiterou os termos da impugnação oferecida, cujo conteúdo será melhor explicitado no voto.

É o relatório.

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

## VOTO

Conselheiro Dícler de Assunção, Relator.

O recurso é tempestivo (fls. 68 e 69), devendo, portanto ser conhecido.

Embora quando confirmados os pressupostos fáticos que deram origem ao lançamento do imposto de renda no processo matriz sejam estes aplicados aos processos decorrentes, entendo que a decisão deste recurso não está necessariamente vinculada a que foi proferida no processo principal.

É que nestes casos, independentemente da solução dada ao processo principal, este Conselho tem acatado a não incidência dos efeitos dos Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88.

Em seu recurso, do qual transcrevo as seguintes partes, a contribuinte trouxe lúcidas arguições sobre a inconstitucionalidade na forma de exigência da exação denominada PIS, aqui examinada (fls. 73/78) :

" 6. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA  
- Além dos tópicos já abordados, temos que também não pode prevalecer a tributação reflexiva praticada, eis que tais encargos padecem de absoluta inconstitucionalidade, como veremos a seguir:

DA INCONSTITUCIONALIDADE NA FORMA DE EXIGÊNCIA DA EXAÇÃO DENOMINADA "PIS" - A constituição de 1969 prévia em seu artigo 165, V, dentre os direitos assegurados aos trabalhadores, a "integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei."

Visando atender à norma constitucional, a Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, criou o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS, "destinado a promover a integração do empregado na vida e no

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

desenvolvimento das empresas." (art. 1), instituindo dois tipos de contribuições:

A primeira contribuição da própria União, mediante dedução de 5% do valor do Imposto de Renda devido pela empresa, devendo por essa ser destacado e recolhido juntamente com aquele imposto (LC, nº 7/70, art. 3, "a" e § 1º).

A segunda contribuição, que implicou na instituição de um novo tributo para o setor privado, é constituída por recursos da própria empresa, incidente no percentual de 0,5% sobre o seu faturamento (LC nº 7/70, art. 3, "b"), acrescido de um adicional de 0,25% pela Lei Complementar nº 17/73.

Os recursos financeiros obtidos com a arrecadação do PIS forma destinados a um Fundo de Participação, criado especificamente para esse fim (art. 2), do qual participam os empregados, mediante depósitos efetuados em contas abertas em seus nomes (art. 7), determinado à formação do patrimônio do trabalhador (art. 9).

Ressalta-se que a criação do PIS através de lei Complementar não se deveu ao fato da instituição de um novo tributo o que, a época, poderia ser feito através de Lei Ordinária. Utilizou-se de tal dispositivo legal por objetivar-se a instituição de um Fundo de Participação e a ele vinculado o produto da arrecadação do tributo, hipótese em que incidia a vedação contida no art. 62, § 2º, da Constituição de 1969, que só poderia ser superada por determinação de Lei Complementar.

O teor do art. 62, § 2º, já citado, que vedava a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa, constitui norma de Direito Financeiro, não de Direito Tributário, tanto que inserido nas disposições reguladoras do orçamento da União. Daí porque o texto da LC nº 07/70 contém normas especificamente de Direito Tributário e outras exclusivamente de Direito Financeiro. As normas de Direito Tributário são aquelas relativas à contribuição imposta às empresas, com recursos próprios quais sejam: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e prazos de recolhimento (arts. 1 e 3, "b", § 2º, 3º, 4º, 5º, arts. 6 e 10)

As normas exclusivas de Direito Financeiro são aquelas que dispõem sobre a criação do próprio Fundo de Participação, a contribuição devida

PROCESSO N° 13964/000.118/91-20  
Acórdão N° 107-2.031

pela União Federal, a destinação dos recursos a esse fundo, a participação do empregado, aos depósitos em contas individuais e aos casos em que permite-se o levantamento dos valores das contas individuais (arts. 2, 3, § 1º, arts. 7, 8, 9 e 11)

Consequência dessa dicotomia é que, na vigência da Constituição de 1969 e enquanto consideradas as Contribuições Sociais como espécies do gênero tributo, poderia a lei ordinária e, também o decreto-lei, com base na faculdade contida no art. 52, II, alterar disposições da LC n° 7/70, exceto no tocante à vinculação do produto da contribuição ao Fundo de Participação, porque materialmente privativo de Lei Complementar (art. 62, § 2º).

A situação acima narrada teve substancial modificação com a Emenda Constitucional de n° 8, de 1977, que deu nova redação ao art. 21, § 2º, I, excluindo de seu âmbito as chamadas contribuições sociais, introduzindo, ao mesmo tempo, novo inciso, de n° X, ao art. 43, atribuindo ao Congresso Nacional competência para dispor sobre "contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, II, V, XIII, XVI, 166, § 1º, 175, § 4º e 178".

A partir da Emenda Constitucional n° 08/77, as contribuições sociais, inclusive a destinada ao PIS, não mais poderiam ser tipificadas como tributos, conforme reiteradas decisões do Colendo Supremo Tribunal Federal (AI n° 96.932 - RTJ 111/1.152 a 1.159, RE n° 100.790 - RTJ 120/1.190 a 1.200). Assim considerando que a Contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento das empresas, não é tributo, torna-se inadmissível que se pretenda sobre ela legislar através de decreto-lei, uma vez que não se enquadrava no permissivo constitucional no art. 55, II, 2ª parte (constituição de 1969 então vigente).

Por outro lado nota-se que a contribuição para o PIS, instituída como encargo das empresas, não se transmudou em matéria de Finanças Públicas, ou de Direito Financeiro, pelo simples fato de não mais ser considerada tributo após a EC n° 08/87.

Como bem ressaltou o mestre Geraldo Ataliba (in Decreto-lei na Constituição de 1967), a expressão "finanças públicas" é "vaga genérica que abrange em seu conteúdo um universo de matérias". Mas não é nesse amplo sentido que

PROCESSO N° 13964/000.118/91-20  
Acórdão N° 107-2.031

há de considerá-la na referência contida no art. 55, II, da Constituição de 1969.

Como leciona a sentença proferida pelo MM. Juiz Italo Damato, nos autos do processo nº 88.0043057-0, que, brilhantemente, forneceu todos os subsídios do presente trabalho, ao falar do art. 55 da Constituição de 1969, cita:

*"A interpretação desse artigo há de ser restritiva, pois a faculdade deferida pela Carta de 1969 ao Presidente da República para editar decretos-leis, implica, qualquer que seja o caso, em outorga de poderes legislativos excepcionais, incompatíveis com o sistema presidencialista de governo.*

*Por isto, não se pode considerar como finanças públicas tudo aquilo que o governo federal haja insistido, no passado em caracterizar como tal, com vezo de ampliar ao máximo o campo de abrangência do decreto-lei.*

*Deve-se entender por finanças públicas, tal como referido no art. 55, II, da Constituição Federal de 1969, a atividade financeira típica do Estado compreendendo: a despesa, a receita, o crédito público e o orçamento.*

*Ora, os recursos arrecadados para o Fundo de Participação do PIS não se enquadram em nenhuma dessas rubricas. Tem natureza e finalidade completamente diversas, destinando-se a formar o patrimônio dos trabalhadores e a estes pertencem os recursos assim auferidos, tanto que deverão ser depositados em suas contas individuais, podendo deles dispor nos casos especificados em lei, inclusive transmitindo-os a seus sucessores, no caso de morte (LC nº 7/70, arts. 2, 7 e 9).*

*Inserida no conceito de finanças públicas e adstrita ao Direito Financeiro, como sempre foi, era a contribuição da União para o PIS, proveniente da dedução feita pela empresa de 5% (cinco por cento) do Imposto de Renda devido, pois o ônus era da própria União, até o momento de sua extinção pelo DL. nº 2.445/88".*

Assim, resta sobejamente demonstrada a inconstitucionalidade dos arts. 1º, inciso IV e V, 2º, 7º e 8º todos do Decreto-lei nº 2.445/88, com redação do DL nº 2.448/88, uma vez que a contribuição para o PIS,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

arrecadada com encargo das empresas não é tributo nem matéria atinente à finanças públicas, tal como definidos no art. 55, II, da Constituição Federal de 1969, não podendo ser legislada pela via excepcional do decreto-lei.

Diante destas circunstâncias é direito líquido e certo das empresas de calcularem e recolherem a contribuição para o Programa de Integração Social, segundo o disposto nas leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, não incidindo as normas modificadoras do Decreto-lei nº 2.445/88.

Enfatiza-se, que os Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88 proporcionaram alterações substanciais na exação em questão. Sua alíquota foi modificada, bem como modificou-se a data da base de cálculo que, na forma do art. 6º, parágrafo único, da LC 7/70, levava em consideração o faturamento do sexto mês anterior ao de apuração, "in verbis":

*LC. 07/70*

*"Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do art. 3º, será processada mensalmente a partir de 1º de Julho de 1971.*

*Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente". (grifo nosso)*

Destarte, os mencionados Decretos-Lei impuseram uma antecipação no recolhimento da exação, propiciando, em consequência dos contribuintes, sensível elevação na carga tributária.

Ressalta-se que, neste sentido, existe inclusive voto, proferido na apelação em mandado de segurança, processo nº 12.661, registro 89.03.33735-2 - São Paulo, que declara a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, também citado na apelação em mandado de segurança nº 32.795-SP, 3ª T., Rel. Juíza Annamaria Pimentel, j. 24.04.91, VU, DOU 17.06.91, cuja ementa pedimos vênua para transcrever:

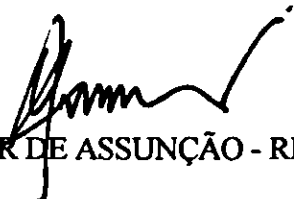
PROCESSO Nº 13964/000.118/91-20  
Acórdão Nº 107-2.031

**"CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO AO PIS - EMENDA CONSTITUCIONAL 8/77 - FUNDO PERTENCENTE AOS TRABALHADORES - INAPLICABILIDADE DAS DISPOSIÇÕES PERTENCENTES A FINANÇAS PÚBLICAS - ALTERAÇÃO NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS - LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS NºS 2.445/88 E 2.449/88 - VOTO NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - SP. REG. 89.03.33735-2 - A contribuição ao PIS, após a edição da Emenda Constitucional nº 8/77, deixou de integrar a categoria dos tributos, passando a ter natureza de contribuição social (art. 43, inciso X, CF/67 com emendas sobrevindas). Os recursos do PIS constituem-se num fundo, pertencente aos trabalhadores, sendo-lhes inaplicáveis as disposições pertinentes às finanças públicas. Alteração na contribuição ao PIS há de ter por veículo normativo lei ordinária, fato que torna inconstitucionais os Decretos 2.445/88 e 2.449/88.....".**"

Todos os aspectos, novidades e alterações assim, trazidos pelos DL 2445 e 2449/88, tais como relativamente ao conteúdo material da base de cálculo, à alíquota aplicável e mesmo à defasagem de 6 (seis) meses - aspecto temporal - como elemento integrante da situação jurídica determinante da ocorrência do fato gerador respectivo - bateram contra a própria ordem constitucional, não gerando efeitos oponíveis validamente contra os contribuintes, como pretendido pelo lançamento aqui questionado.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar os efeitos e a aplicação dos DLS. 2.445/88 e 2.449/88, em toda sua extensão e profundidade.

Sala das Sessões (DF), 23 de fevereiro de 1995.

  
DÍCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR