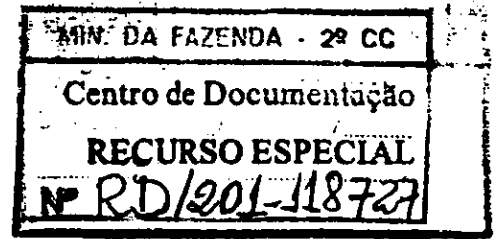




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

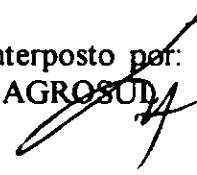


Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

Recorrente : EMPRESA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS DE MATO GROSSO DO SUL - AGROSUL  
Recorrida : DRJ em Campo Grande – MS

**PIS/PASEP - TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO** – Nos pedidos de restituição de PIS/PASEP recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 em valores maiores do que os devidos com base na Lei Complementar nº 08/70, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos conta-se a partir da data do ato que concedeu ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição, assim entendida a data da publicação da Resolução nº 49, de 09.10.95, do Senado Federal, ou seja, 10.10.95. **SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DAS LEIS COMPLEMENTARES NºS 07/70 E 08/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95** - Com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal nº 49/95, prevalecem as regras da Lei Complementar nº 07/70, em relação ao PIS, e da Lei Complementar nº 08/70 e do Decreto nº 71.618, de 26.12.72, em relação ao PASEP. Quanto ao PIS, a regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a um mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Já em relação ao PASEP, a contribuição será calculada, em cada mês, com base nas receitas e nas transferências apuradas no sexto mês anterior, nos termos do art. 14 do Decreto nº 71.618, de 26.12.72. Tais regras mantiveram-se incólumes até a Medida Provisória nº 1.212/95, de 28.11.95, a partir da qual a base de cálculo do PIS passou a ser o faturamento do mês e a do PASEP o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. **CÁLCULOS** – Nos pedidos de restituição, cabe à Secretaria da Receita Federal conferir os cálculos apresentados pelo contribuinte, em especial referentes às bases de cálculo e alíquotas correspondentes. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **EMPRESA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS DE MATO GROSSO DO SUL – AGROSUL**





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10140.001695/00-98**  
**Acórdão : 201-75.753**  
**Recurso : 118.727**

**ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes.**

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

**Jorge Freire**  
**Presidente**

**Serafim Fernandes Corrêa**  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros João Berjas (Suplente), Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10140.001695/00-98**

**Acórdão : 201-75.753**

**Recurso : 118.727**

**Recorrente : EMPRESA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS DE MATO GROSSO DO SUL - AGROSUL**

### RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada solicitou restituição/compensação do PASEP que teria recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, quando comparado com o que seria devido com base na Lei Complementar nº 08/70. Anexou planilha referente ao período de janeiro de 1988 a junho de 1995.

A DRF em Campo Grande – MS considerou ao alcance da decadência, bem como afirmou ser vedada a possibilidade de restituição do PASEP, em virtude da alteração da Lei Complementar nº 08/70, por leis posteriores.

A contribuinte manifestou sua inconformidade à DRJ em Campo Grande - MS. Esta, por sua vez, manteve o indeferimento, sob os mesmos fundamentos.

Foi interposto, então, recurso a este Conselho.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A recorrente apresentou Pedido de Restituição de valores que teriam sido recolhidos a maior a título de PASEP. Isto porque, com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis n<sup>os</sup> 2.445/88 e 2.449/88, voltaram a valer as regras da Lei Complementar n<sup>o</sup> 08/70. Quando comparados os valores devidos com base na Lei Complementar com os recolhidos com base nos referidos decretos-leis, afirma a recorrente existir uma diferença recolhida a maior. É essa diferença que pleiteia de volta.

Seu pleito, no entanto, foi indeferido, por duas razões:

1) teria ocorrido a decadência, nos termos do Ato Declaratório SRF n<sup>o</sup> 096, de 26 de novembro de 1999, que estabeleceu como termo inicial do prazo decadencial de cinco anos a data da extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento. Sendo o protocolo do pedido de 28.08.00, os períodos cujos pagamentos são anteriores a 28.08.95 estariam alcançados pela decadência; e

2) além disso, improcede o pedido, tendo em vista que considerou como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior.

Como se vê, duas são as questões em litígio.

A primeira, se houve, ou não, decadência, e a segunda, a definição de qual é a base de cálculo do PASEP com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis n<sup>os</sup> 2.445/88 e 2.449/88. Incluo uma terceira questão, qual seja, os cálculos.

Abordo, a seguir, as questões separadamente.

#### DECADÊNCIA

A decisão recorrida considerou o período anterior, cinco anos para trás, a data do protocolo alcançado pela decadência, nos termos do Ato Declaratório SRF n<sup>o</sup> 096, de 26.11.99, publicado no Diário Oficial da União de 30.11.99. Para tal ato, o termo inicial para



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

contagem do prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento haver sido efetuado com base em lei posteriormente considerada inconstitucional pelo STF, conta-se a partir da extinção do crédito tributário. Considera a decisão que a extinção ocorre com o pagamento, seguindo o entendimento do Parecer PGFN/nº 1.538/99.

Tal matéria tem merecido, pelo menos, quatro entendimentos.

O primeiro, de que o prazo conta-se da publicação da primeira decisão do STF, que considerou os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 inconstitucionais.

O segundo, consubstanciado no Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, que entende que o prazo do item anterior aplica-se aos contribuintes que foram parte na ação que declarou a inconstitucionalidade. No entanto, em relação aos demais, o termo inicial é o da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição. No caso, a data é da publicação da Resolução nº 49/95, de 09.10.95, do Senado Federal, ou seja, 10.10.95.

O terceiro é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, que se baseou no Parecer PGFN nº 1.538/99, qual seja, o de que o prazo conta-se da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.

O quarto é o de que o termo inicial conta-se da data da extinção e que a mesma ocorre cinco anos após o pagamento sem manifestação do Fisco.

Com todo o respeito por aqueles que entendem de forma diferente, filio-me à segunda corrente. Entendo que o Parecer COSIT nº 58, de 26.11.98, abordou o assunto de forma a não deixar dúvida e faço das suas razões as minhas para optar pelo seu entendimento. Por oportuno, transcrevo o seu inteiro teor, a seguir:

**“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.**

**Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.**

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos *ex tunc*.

**TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.**

Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação - como regra geral - apenas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.

### **RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA**

Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.346/1997, art. 1º. Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. § 2º. Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) art. 168.

### **RELATÓRIO**

As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:

- a) com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia *ex tunc* às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?
- b) nesta hipótese, estaríamos delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?
- c) se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?
- d) os valores pagos à título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam à 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º, e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero virgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto (Lei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1998, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) a ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?

f) considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem o prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?

### **FUNDAMENTOS LEGAIS**

2. A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.

3. O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.

4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (*incidenter tantum*) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

4.1 Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.

5. Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (*erga omnes*); no plano temporal, efeitos *ex tunc* (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.

5.1 Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.

5.2 Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito *ex tunc*.

6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmos depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a vigor, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, *verbis*:

*"Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:*

*X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;"*





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso as Silva:

**"... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua exectoriedade nos termos do artigo 52, X; ..."**

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam *ex tunc* (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam *ex nunc* (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituiria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN nº 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos *ex nunc*.

9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº437/1998.

10. Dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/1997:

**"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 direta ou indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.**

**§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

**base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

**§ 2º O dispositivo do parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal."**

11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluindo que "o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito *ex tunc* ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".

11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.

12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade - no caso de controle difuso, evidentemente - para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos



**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

*erga omnes*, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18 § 2º, que dispõe:

**"Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:**

.....

**§ 2º - O disposto neste artigo não implicará restituição "ex officio" de quantias pagas."**

15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP nº 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.

15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP nº 1.244, de 14/12/95) e IX (MP nº 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o *caput*.

16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão "*ex officio*". Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.

16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º, § 4º, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º "consiste em norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998, art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão "ex officio" ao § 2º.

19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.

19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP nº 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procedê-la.

19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF nº 21/1997, art.12), inclusive quando se tratar de compensação Finsocial x Cofins (o ADN COSIT nº 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).

20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF nº 32/1997, art. 2º, havia decidido, *verbis*:

**"Art. 2º - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de**



Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987".

20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei nº 9.430/1996, art. 77, e no Decreto nº 2.194/1997, § 1º (o Decreto nº 2.346/1997, que revogou o Decreto nº 2.194/1997, manteve, em seu art. 4º, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).

21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.

22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.

23. Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., 1995, p.311).

24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art.168 do CTN é de decadência.

25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se



Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos *erga omnes*, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

27. Com relação às hipóteses previstas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não-participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:

- a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;
- b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
- c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;
- d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

28. Tal conclusão leva, de imediato, à resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo e restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher esse contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.

29. Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

**"Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 9º).**

**I - da data do pagamento ou recolhimento indevido:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

**II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."**

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no prolapado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

30.1 Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto nº 2.173/1997, art. 78 (este Decreto revogou o Decreto nº 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).

31. Finalmente a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.

31.1 Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele, tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).

### **CONCLUSÃO**

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

- a) as decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia *ex tunc*;
- b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que



**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou
2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art. 4º; ou ainda
3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;

c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;
2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;
4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX;

d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos);

e) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).

### ORDEM DE INTIMAÇÃO

Às Divisões de Tributação das SRRF/1ª a 10ª e às Delegacias da Receita Federal de julgamento, para ciência.

**CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO**  
Coordenador-Geral da COSIT

Aprovo

**OTTO GLASNER**

Secretário-Adjunto da Receita Federal”.

Como afirmei anteriormente, filio-me ao mesmo entendimento esposado pelo Parecer transcrito, por entender que antes da publicação da Resolução nº 49, de 09.10.95, do Senado Federal publicada em 10.10.95, o contribuinte estava impedido de exercer o seu direito, por força do Decreto nº 73.529/74 a seguir transcrito:

**“DECRETO Nº 73.529, DE 21 DE JANEIRO DE 1974.**

*Dispõe sobre a alteração da orientação administrativa em virtude de decisões judiciais e dá outras providências.*

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, usando da atribuição que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição,

**DECRETA:**

**Art 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.**

**Art 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

**Art 3º** A orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República somente será suscetível de revisão mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República.

Parágrafo único. No caso de entidades da administração indireta, a proposta será do Ministro de Estado a que estiverem vinculadas.

**Art 4º** Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, 21 de janeiro de 1974; 153º da Independência e 86º da República.

**EMÍLIO G. MÉDICI**  
Alfredo Buzaid”

Registre-se, por último, que a jurisprudência desta Câmara é mansa e pacífica quanto a tal entendimento. O mesmo ocorre com a Terceira Câmara do Segundo Conselho, que, ao julgar o Recurso nº 102.540, Acórdão nº 203-04.998, de 14.10.98, à unanimidade de seus Membros, assim decidiu:

**“COFINS – PRESCRIÇÃO – COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO – PROVA DE RECOLHIMENTOS – O prazo prescricional para reclamar o que se recolheu indevidamente ou maior que o devido é de 5 anos e conta-se a partir da publicação da Resolução nº 49/95 do Senado Federal. Preliminar rejeitada. A compensação prevista na Lei nº 8.383/91, art. 66, e na IN SRF nº 32/97 independe de prova dos respectivos recolhimentos, mercê de ser o Fisco Federal o guardião do controle eletrônico de dados desses pagamentos. Recurso provido.”** (negritei)

A Resolução nº 49, de 09.10.95, foi publicada em 10.10.95. Dessa forma, o último dia para pleitear a decadência foi 10.10.00, de vez que a partir de 11.10.00 já estava vencido o prazo para formular o pedido. Como o protocolo do Pedido de Restituição do presente processo é datado de 28.08.00 não ocorreu a decadência.

### **SEMESTRALIDADE DO PIS/PASEP**

Sobre a questão da semestralidade do PIS/PASEP, trago para este voto, inicialmente, o entendimento sobre o PIS e, posteriormente, faço um paralelo com o PASEP.

Quanto ao PIS, a matéria diz respeito à interpretação do art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

*"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."*

Como é sabido profundas modificações foram introduzidas na legislação do PIS, inclusive em relação ao artigo citado e transcrito, pelos Decretos-Leis nº 2445/88 e 2449/88. E mais tarde pelas Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95, 9.069/95. Por último, pela MP nº 1.212/95, suas reedições e a Lei nº 9.715, de 25/11/98, na qual foi convertida.

Ocorre que os referidos decretos-leis foram considerados inconstitucionais por decisão do Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, retirados do mundo jurídico pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, como se vê pelas transcrições a seguir:

*"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas.*

*Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC no 8/77 (RTJ 120/1190).*

*II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).*

*Inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal.*

*Recurso extraordinário conhecido e provido."*

*"Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte*

*RESOLUÇÃO Nº 49, DE 1995*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

*Suspende a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.*

*O Senado Federal resolve:*

*Art. 1º É suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.*

*Senado Federal, em 9 de outubro de 1995*

*SENADOR JOSÉ SARNEY*

*Presidente do Senado Federal”.*

Com isso, o PIS voltou a ser regido pela Lei Complementar nº 07/70, com destaque para o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a respeito do qual surgiram duas interpretações.

**Primeira, a de que o prazo de seis meses era prazo de recolhimento.** Ou seja, o fato gerador era em janeiro e o prazo de recolhimento era julho. E tal prazo havia sido alterado pelas Leis anteriormente citadas (nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95 e 9.069/95).

**Segunda, a de que não se tratava de prazo de recolhimento mas, sim, de base de cálculo.** Ou seja, o PIS correspondente a julho tinha como base de cálculo o faturamento de janeiro e o prazo de recolhimento era, inicialmente, 20 de agosto, conforme Norma de Serviço nº CEP-PIS nº 02, de 27/05/71. E o que as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95 e 9.069/95 alteraram foi o prazo de recolhimento. A base de cálculo manteve-se incólume até a MP nº 1.212/95, quando deixou de ser a do faturamento do sexto mês anterior e passou a ter por base o faturamento do mês.

Depois de muita controvérsia, e principalmente após as manifestações do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 240.938/RS-1999/0110623-0) e da CSRF (RD/201-0.337 ACÓRDÃO Nº 02-0.871), esta Câmara, seguindo o mesmo entendimento dos referidos julgados, optou pela segunda interpretação, qual seja, a de que o prazo previsto no parágrafo único da Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

Complementar nº 07/70 não era prazo de recolhimento, mas, sim, base de cálculo, que se manteve inalterada até a MP nº 1.212/95, de 28.11.95.

Cabe, para melhor ilustrar o presente voto, transcrever as Ementas dos Acórdãos do STJ e da CSRF, a seguir:

**“EMENTA**

**PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.**

1 - Se, em sede de embargos de declaração, o Tribunal aprecia todos os fundamentos que se apresentam nucleares para a decisão da causa e tempestivamente interpostos, não comete ato de entrega de prestação jurisdicional imperfeito, devendo ser mantido. *In casu*, não se omitiu o julgado, eis que emitiu pronunciamento sobre a aplicação das Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, asseverando que as mesmas dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição e não à sua base de cálculo. Por ocasião do julgamento dos embargos, apenas se frisou que era prescindível a apreciação da legislação integral, reguladora do PIS, para o deslinde da controvérsia.

2 - Não há possibilidade de se reconhecer, por conseguinte, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contrariou o preceito legal inscrito no art. 535, II, do CPC, devendo tal alegativa ser repelida.

3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 07/70, art. 6º, parágrafo único (“A contribuição de julho será calculada com base do 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).

PIS – LC 07/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10140.001695/00-98  
Acórdão : 201-75.753  
Recurso : 118.727

vigor até a edição da MP em 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 a que se dá provimento.”

Após tais considerações sobre o PIS, adentro na questão do PASEP.

Inicialmente, cabe transcrever o art. 14 do Decreto nº 71.618, de 26.12.72, *in verbis*:

***“Art. 14 – A Contribuição ao PASEP será calculada em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º mês anterior”.***

Por último, dentro deste tópico, cabe registrar que, através da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, o PIS e o PASEP foram unificados, como se vê do seu art. 1º a seguir transcrito:

***“Art. 1º – A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.”***

Por todo o exposto, resulta evidente que também em relação ao PASEP deve ser aplicada a tese da semestralidade, ou seja, a Contribuição ao PASEP será calculada em cada mês, com base nas receitas e nas transferências apuradas no sexto mês anterior.

### CÁLCULOS

A recorrente apresentou cálculos através da Planilha de fls. 07/08 que, no entanto, não foram examinados pela Secretaria da Receita Federal.

### CONCLUSÃO

Isto posto, dou provimento ao recurso para considerar que:

- 1) o pleito da recorrente não se encontra alcançado pela decadência;
- 2) a base de cálculo do PASEP para o período abrangido pelo presente processo é a soma da receita com as transferências apuradas no sexto mês anterior; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10140.001695/00-98  
**Acórdão** : 201-75.753  
**Recurso** : 118.727

3) fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional examinar e conferir todos os cálculos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

A handwritten signature in black ink, consisting of several large, overlapping loops and a long horizontal stroke at the top.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA