



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 10 / 12 / 19 99
C	<i>Stolutive</i>
	Rubrica

93

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

Sessão : 06 de abril de 1999
Recurso : 102.644
Recorrente : AUTOFÁCIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ

PIS - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - EFEITOS - A Resolução do Senado Federal de número 49/95, que suspendeu a execução dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, tendo em vista sua inconstitucionalidade, tem efeitos *erga omnes*, razão pela qual o crédito tributário deve ser reduzido, desconsiderando-se as alterações promovidas pelas referidas normas legais. **TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD** - Com a edição do Decreto n.º 2.194/97 e da Instrução Normativa SRF n.º 32, de 09 de abril de 1997, os recursos que pedem a exclusão da incidência da TRD entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991 perderam seu objeto, por haver reconhecimento expresso da administração de que o referido índice não pode ser aplicado naquele período. A própria Instrução Normativa prevê a exclusão, de ofício, dos encargos decorrentes da TRD do período mencionado. **INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO** - A base de cálculo do PIS é a receita bruta de venda de mercadorias, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas na lei. O ICMS está incluso no preço da mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta de vendas. Não havendo nenhuma autorização expressa da lei para excluir o valor do ICMS, esse valor deve compor a base de cálculo do PIS. **PRAZO DE RECOLHIMENTO** - Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS deve ser aquele previsto na Lei Complementar n.º 07/70 e na legislação posterior que a alterou (Lei n.º 8.019/90 - originada da conversão das MPs n.ºs 134 e 147/90 - e Lei n.º 8.218/91 - originada da conversão das MPs n.ºs 297 e 298/91), normas estas que não foram objeto de questionamento, e, portanto, permanecem em vigor. Incabível a interpretação de que tal contribuição deva ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior. **Recurso parcialmente provido.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de decadência; e II) no**

Lat



MINISTÉRIO DA FAZENDA

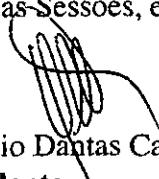
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01

Acórdão : 203-05.312

mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator-designado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Borges Taquary (Relator), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Mauro Wasilewski. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 06 de abril de 1999


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini e Lina Maria Vieira.
c/CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01

Acórdão : 203-05.312

Recurso : 102.644

Recorrente : AUTOFÁCIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

RELATÓRIO

No dia 27.01.94, foi lavrado contra a ora recorrente o Auto de Infração de fls. 01/04, dela exigindo a Contribuição para o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS, relativamente aos períodos de 31.01.88 a 30.09.93, sob a alíquota de 0,65%, mais os acréscimos de juros moratórios e multas de 50%, até 31.5.91, de 80% quanto ao fato gerador de 30.6.91 e de 100% a partir de 31.7.91, no importe de 88.370,45 UFIR, porque a mesma teria recolhido a menor, essa contribuição, nos períodos supra, eis que de sua base de cálculo não fez inserir as receitas financeiras.

A peça básica enquadrou-se nas Leis Complementares n°s 07, de 1970 (art. 3º, alínea b), e 17, de 1973, e no art. 1º dos Decretos-Leis n°s 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Defendendo-se, a então autuada apresentou a Impugnação de fls. 118/133, onde sustentou a decadência do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até 27.01.89, com base no art. 150, § 4º, do CTN, e a improcedência da presente cobrança, aos argumentos de que o Colendo STF declarou inconstitucionais os Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, acrescentando que, por consequência dessa decisão daquela Corte Suprema, foi determinada a aplicação da Lei Complementar n° 07/70, que excluiu da base de cálculo do PIS as receitas financeiras e mandou, ainda, aplicar a alíquota de 0,75% sobre a receita operacional do sexto mês anterior à data do recolhimento, a par de já haver excluído a TRD como fator de correção monetária.

A Decisão Singular de fls. 38/41 julgou procedente a exigência fiscal acima, aos fundamentos de que as receitas financeiras integram a base de cálculo do PIS e que a TRD tem, no caso, aplicação prevista em leis.

A decisão recorrida tem esta ementa:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

DECADÊNCIA – o prazo decadencial do PIS acompanha o da prescrição, Declei n° 2052/83, conforme seu art. 3º, não se lhe aplicando o CTN; 2) ANTIJURIDICIDADE – refoge à jurisdição da autoridade julgadora na esfera administrativa a apreciação de questionamento a ato legal; 3) PIS – o ICM

Car



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10305.000109/94-01

Acórdão : 203-05.312

referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria e, conseqüentemente, o faturamento; 4) TRD – a cobrança de juros equivalentes à TRD está prevista no art. 30 da Lei nº 8.218/91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91.”

Com guarda do prazo legal (fls. 148), veio o Recurso Voluntário (fls. 150/164), postulando o cancelamento do auto de infração, reeditando, para tanto, os argumentos expendidos na impugnação, acrescentando-lhes transcrições de doutrinas de **HUGO DE BRITO MACHADO** (fls. 152) e de **CARLOS MÁRIO VELLOSO** (fls. 158) e discorre sobre os conceitos de lucro e faturamento, às fls. 154/155, nestes termos:

“O conceito de “lucro” e “faturamento” não se confundem. Faturamento especificamente como base de cálculo do PIS, tinha sido definido pelo item I da Resolução nº 482, de 20.02.1978, do Conselho Monetário Nacional, como “o produto da venda de bens em conta própria e o preço dos serviços prestados”.

Faturamento é o ato de faturar e, mais genericamente, o total das receitas de vendas e/ou serviços, ao passo que o lucro é a diferença entre as receitas (inclusive faturamento) e despesas e encargos (Lei da Sociedade por Ações – Lei n.º 6.404, de 15.12.1976, arts. 187 e 191).

Sob a égide da Lei Complementar n.º 7/70, a incidência do PIS sobre o faturamento era totalmente desvinculado do evento futuro e incerto lucro e foi estabelecida com total abstração da existência ou inexistência deste. O PIS era devido ainda que não houvesse lucro e, mesmo apurado prejuízo, não se permitia restituição nem qualquer forma de compensação do PIS que já tivesse sido pago pelo contribuinte no exercício.

Há, portanto, profunda distinção entre lucro e faturamento, não podendo o legislador ordinário adotar esse, enquanto a Lei Maior previa aquele como única forma válida de incidência do PIS.

Da mesma forma, a adoção da receita operacional bruta das empresas como nova base da incidência do PIS, conforme previsto no DL n.º 2.445/88, modificado pelo DL n.º 2.449/88, é também inconstitucional, e como tal, declarado pelo Supremo Tribunal Federal.

A definição de receita operacional bruta constante do artigo 1º, e 2º do DL 2.445/88 e DL 2.449/88 abrange a soma do faturamento, receitas financeiras e variações monetárias ativas, com total abstração das despesas e encargos dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01

Acórdão : 203-05.312

contribuintes: representa o somatório das entradas, somente, e não a diferença positiva entre receitas e despesas (lucro).

A partir da Constituição Federal de 1988, passou a existir previsão expressa para o PIS incidir sobre a folha de pagamento, o faturamento ou o lucro das empresas (artigo 195, I).

Entretanto, tal previsão, por si só, não tem o poder de reprimir o inconstitucional DL n.º 2.445/88, alterado pelo DL n.º 2.449/88, ou a LC 7/70, que estipulava a incidência do PIS sobre a receita operacional bruta das empresas e sobre o faturamento, respectivamente, pois esta restituição carece de determinação legal e específica que estabeleça expressamente a sua cobrança.

Assim, a Suplicante entende não ser devida qualquer parcela a título de contribuição ao PIS, pois ele não poderia ter sido modificado através de decreto-lei e ter a base de cálculo prevista como a receita operacional bruta, como o fez o DL n.º 2.445/88, nem a sua cobrança poderia ser calculada sobre o faturamento – conforme determinava a legislação anterior ao DL n.º 2.445/88 – após o advento da EC n.º 8/77, por violar os artigos 43, X, 55 e 165, V da Constituição Federal de 1969 e o artigo 195, I da Constituição Federal vigente.”

É este o recurso em exame.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Cath'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR SEBASTIÃO BORGES
TAQUARY

Recurso interposto no prazo legal e que atende aos demais requisitos de seu desenvolvimento válido, por isso que dele conheço.

Verifico dos autos que a exigência veio embasada nos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, que foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e, por consequência, o Senado Federal baixou sua Resolução n° 49/95, suspendendo a cobrança das contribuições previstas naqueles preditos diplomas legais.

Por outro lado, faz-se necessário, no caso, lavrar auto complementar para adaptar-se a exigência aos comandos da Lei Complementar n° 07/70 e legislação de regência em vigor, porque a peça básica não pode ser corrigida noutra lugar, senão no órgão competente da repartição preparadora, em 1ª instância.

É o que se infere da regra do artigo 10 e seus incisos do Decreto n° 70.235/72, cujo inciso IV impõe que do auto de infração há de constar, obrigatoriamente, também: “a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; ...”

No caso ora em exame, já que o crédito tributário tinha sido apurado com base em legislação declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário competente, e de execução suspensa, com efeito *erga omnes*, por ato do Senado Federal (Resolução n° 49, de 9.10.95), cabia à instância administrativa *a quo* adotar as providências cabíveis para a lavratura do auto de infração complementar.

Aliás, o Parecer MF/SRF/COSIT-DIPAC n° 156, de 7.5.96, dispõe que: “No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF n° 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar n° 7/70 e alterações posteriores.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

Na esteira desse entendimento, está o venerando Acórdão da Segunda Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS de nº CSRF/02-0.717, que, à unanimidade, em 19 de maio de 1998, sendo dele relatora a eminente conselheira LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES, julgando a mesma matéria – PIS/FATURAMENTO -, negou provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, aos fundamentos assim ementados:

“PIS – Incabível o lançamento com base nos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, que tiveram sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 49/95. Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional que se nega provimento.”

Do voto proferido e acompanhado, à unanimidade, naquele acórdão da Colenda CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, destaco estes trechos que guardam identidade com a demanda fiscal aqui em julgamento:

“Julgo o lançamento improcedente em sua totalidade sendo que foi declarada inconstitucional a legislação utilizada para determinar a base legal do lançamento e a forma material do mesmo no que se refere à base de cálculo.

A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário (inclusive no caso do PIS) por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa. A base nada mais é do que uma fatia da própria materialidade, trazendo ínsito um substrato valorativo que prende o legislador a este aspecto de traduzir monetariamente a obrigação monetária. Não se admite que o legislador imponha equivalência dos conceitos faturamento e receita bruta, porque traduzem realidades jurídicas distintas. A receita bruta contém um *plus* à remuneração dos serviços prestados.

Se o legislador fica preso ao traduzir monetariamente a obrigação monetária e se a autoridade administrativa é vinculada à atividade do lançamento em quantificar o *quantum* em obediência ao princípio da legalidade, não é lícito também ao julgador inserir-se no montante tributável. Compete-lhe revê-lo apenas pelo princípio da legalidade.

Entretanto, ressalto a faculdade da Fazenda Nacional efetuar novo lançamento nos termos da Lei Complementar nº 7/70. É de se esclarecer que o STJ em diversos julgados tem esposado o entendimento que a prescrição



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

começa a correr após a declaração da inconstitucionalidade do gravame, em comento.

Nego provimento ao recurso.”

Por todo o exposto e por tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário** para julgar improcedente a exigência constante do auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de abril de 1999

Sebastião Borges Taquary
SEBASTIÃO BORGES TAQUARY



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Por uma questão de precedência, deve-se apreciar a questão suscitada pela recorrente no que se refere à decadência do direito da Fazenda Pública de constituir parte do crédito tributário lançado. A matéria resume-se em definir qual exatamente é o prazo decadencial aplicável ao PIS: cinco anos, tal com previsto no Código Tributário Nacional em seu art. 150; ou dez anos em conformidade com a legislação ordinária que trata das contribuições sociais.

Entendo que a questão restou pacificada a partir das decisões do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que, a exemplo do Recurso Especial n.º 63.529-2/PR, vem decidindo que o prazo de decadência, nos casos de tributos lançados por homologação (art. 150 do CTN), é de cinco anos, o qual, entretanto, tem seu termo inicial cinco anos após a ocorrência do fato gerador, o que resulta, na prática, em prazo de dez anos para tal atividade.

No que se refere à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, apesar de ser objeto da ação judicial de que se trata, deve-se registrar que o Senado Federal, tendo em vista decisão do Supremo Tribunal Federal, baixou a Resolução n.º 49/95, suspendendo a execução dos referidos decretos-leis. Diz a citada norma legal, *verbis*:

“Art. 1.º. É suspensa a execução dos Decretos-leis n.ºs 2.445, de 28 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 n.º 148.754-2/210/Rio de Janeiro.”

Como a referida norma legal tem efeitos *erga omnes*, e os mencionados decretos-leis são retirados do ordenamento jurídico, é imperioso que sejam considerados os seus efeitos no lançamento de que trata o presente processo. Assim, o crédito tributário deve ser recalculado pela autoridade preparadora, desconsiderando os referidos decretos-leis, ou seja, segundo as normas da Lei Complementar n.º 07/70 (computando-se a alíquota e base de cálculo vigentes à época), devendo ser cancelado o crédito tributário excedente a esse limite. Na eventualidade de, em determinado mês, ser maior o crédito tributário devido, se calculado pela Lei Complementar n.º 07/70, prevalecerá o valor lançado no auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01

Acórdão : 203-05.312

No que tange à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, a decisão recorrida corretamente decidiu a questão. O PIS tem como base de cálculo a receita bruta de vendas de mercadorias e serviços, admitidas as exclusões expressamente previstas na lei, entre as quais não é citado o ICMS.

Não havendo autorização expressa para a referida exclusão, e integrando o ICMS a receita bruta de vendas tal como conceituado em legislação própria, é por demais claro que tal parcela compõe a base de cálculo.

Em relação à parte do recurso voluntário interposto que objetiva o reconhecimento da sistemática de apuração da Contribuição para o PIS, considerando o faturamento do sexto mês anterior ao do mês de competência, isso em razão da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, de 1988, a dúvida decorre da interpretação do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, que contém uma redação imprecisa, o que exige do intérprete um esforço adicional para sua compreensão. Penso que o erro dos que defendem a tese de que a lei elegeu um fato cuja ocorrência se dá seis meses antes da ocorrência do fato gerador da contribuição em análise está na interpretação gramatical unicamente do dispositivo legal em comento.

Para a correta compreensão dessa norma jurídica, deve-se apurar o momento histórico em que foi produzida, e, principalmente, o contexto onde ela se insere. À época em que foi editada a Lei Complementar nº 07/70, era comum a fixação de prazos de recolhimento de tributos longos. Assim foi por muito tempo com o IPI, por exemplo, que chegou a ter prazos de recolhimentos de 180 dias. Por outro lado, não conheço precedentes nos tributos brasileiros em que o legislador tenha utilizado esse expediente, de eger um fato passado, para obter, por vias transversas, o efeito da concessão de prazo recolhimento. Rejeito, portanto, a interpretação que, restringindo-se ao exame gramatical, ignora a lógica sempre adotada, e deduz uma consequência da norma jurídica fora do contexto histórico e distante do restante do ordenamento jurídico.

Essa questão, aliás, já foi objeto de apreciação por este Colegiado no Recurso de número 101.935, cuja ementa teve a seguinte redação:

“PIS - BASE DE CÁLCULO - A Contribuição para o PIS é calculada sobre o faturamento do próprio mês de competência, sendo exigível, a partir de julho de 1991 no mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador (MP 297 e 298/91 e Lei n. 8.218/91). Incabível a interpretação de que tal contribuição deva ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior.”

Uma vez retirados do ordenamento jurídico os decretos-leis inconstitucionais, evidentemente, volta a vigorar a norma por eles revogada, a Lei Complementar n.º 07/70, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10305.000109/94-01
Acórdão : 203-05.312

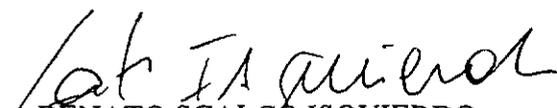
fixava o prazo de recolhimento do PIS em seis meses. Ocorre que a Lei n. 7.691, de 16 de dezembro de 1988, novamente alterou a Lei Complementar n. 7/70, reduzindo para três meses o prazo para recolhimento do PIS. Essa norma vigorou até a edição das Medidas Provisórias n.ºs 134 e 147, ambas de 1990, posteriormente convertidas na Lei n.º 8.019/90, que fixou o prazo de recolhimento no dia 05 do terceiro mês subsequente. Finalmente, as Medidas Provisórias n.ºs 297 e 298, ambas de 1991, esta última convertida na Lei n.º 8.218/91, fixou, definitivamente, o prazo de recolhimento do PIS como sendo o dia 05 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Todas essas normas não foram declaradas inconstitucionais e, portanto, produzem os seus efeitos.

Note-se que, em se tratando de fixação de prazo de recolhimento, a Constituição Federal não exige a edição de Lei Complementar, podendo a matéria ser tratada por lei ordinária. A própria Lei Complementar n.º 07/70, nesse item, tem natureza de lei ordinária e pode ser alterada por lei ordinária, conforme precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal.

A empresa autuada deveria ter recolhido a Contribuição para o PIS segundo os prazos contidos na Lei Complementar n.º 07/70 e suas alterações posteriores. Não o fazendo, os recolhimentos feitos mostraram-se insuficientes, justificando o lançamento das diferenças apuradas. Correto o lançamento, que não merece qualquer reparo.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para, considerando os efeitos da Resolução n.º 49/95 do Senado Federal, determinar a redução da exigência fiscal ao limite das regras contidas na Lei Complementar n.º 07/70 e legislação posterior, excluídos, portanto, os efeitos dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Sala das Sessões, em 06 de abril de 1999


RENATO SCALCO ISQUIERDO