



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19 / 04 / 2000
C	<i>[Assinatura]</i>
	Quórcia

Processo : 10675.001220/92-27**Acórdão : 201-72.459**

Sessão : 03 de fevereiro de 1999

Recurso : 102.687Recorrente : **RODOVIÁRIO CAÇULA LTDA.**Recorrida : **DRJ em Belo Horizonte - MG**

PIS – EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEIS nº 2.445 E 2.449, DE 1988 – A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, em função de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. Cancela-se a exigência da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS calculada com supedâneo naqueles diplomas legais. **Recurso a que se dá provimento para declarar a nulidade do lançamento por estar embasado em legislação declarada inconstitucional.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **RODOVIÁRIO CAÇULA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire (Relator). Designada para redigir o acórdão a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999

[Assinatura]
 Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

[Assinatura]
 Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Lar/CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

Recurso : 102.687

Recorrente : RODOVIÁRIO CAÇULA LTDA

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada da decisão *a quo*, que manteve na íntegra o lançamento, cujo objeto é a exação do PIS, por falta de recolhimento, embasado nos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e na Lei Complementar n.º 07/70.

Em seu recurso, a defendente pugna, em síntese, que com a declaração de inconstitucionalidade dos citados decretos-leis haveria a revogação da LC n.º 07/70, e, portanto, nulo o lançamento. Contudo, não reconhecida a nulidade, entende não se incluir na base de cálculo do PIS o valor correspondente ao ICMS e o não cabimento da multa punitiva e sim a moratória. Pede, também, a exclusão da TRD no cálculo dos juros de mora.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

No Recurso Extraordinário 148.754-2 decidiu o Excelso Pretório que os Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 eram inconstitucionais, tendo em vista a Constituição anterior. Tais decretos-leis perderam sua eficácia com a edição da Resolução do Senado Federal n.º 49, de 09 de outubro de 1995, publicada em 10/10/95.

Desta forma, o PIS/Faturamento passa a ser exigido com base na legislação anterior e suas alterações subsequentes, não se configurando a hipótese como caso de repristinação legal, posto que não houve revogação de lei, mas sim a declaração de nulidade de determinada norma por afronte à Lei das Leis. Sendo declarada nula, nenhum efeito jurídico produziu, sequer o de haver revogado lei anterior.

E esse é o entendimento da Suprema Corte, conforme decisão em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário n.º 168554-2/RJ (DJ de 09/06/95), quando a matéria foi assim ementada:

"INCONSTITUCIONALIDADE - DECLARAÇÃO - EFEITOS. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex-tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 71/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 71/70. À espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído." (grifei).

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio, assim finaliza:

"A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeitos 'ex tunc', retroagindo, portanto, à data da edição respectiva. Provejo estes declaratórios para assentar que a inconstitucionalidade declarada tem efeitos lineares, afastando a repercussão dos decretos-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 71/70. Neste sentido é meu voto."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

Mantendo esse entendimento o Excelso Pretório assim ementou os Embargos de Declaração, em Recurso Extraordinário n.º 181165-7/DF, em Acórdão votado em 02 de abril de 1996 por sua Segunda Turma:

"1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-leis n 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2."

Com a edição da Resolução do Senado, que estendeu *erga omnes* os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, passou a Administração tributária a vincular-se com a norma da Lei Complementar n.º 07/70, que rege a matéria e está em plena vigência. Assim, entendendo legítimo o lançamento, não constatando qualquer coima que enseje declaração de nulidade do mesmo, uma vez que escudado, também, na Lei Complementar n.º 07/70, mas devendo serem refeitos os cálculos com base nesta Lei Complementar e suas posteriores alterações, reabrindo-se prazo impugnatório para o contribuinte manifestar-se exclusivamente sobre os cálculos.

De igual sorte, não há que se falar em alteração de critério jurídico, já que na espécie estamos diante de má aplicação de lei, considerada inconstitucional pela Suprema Corte. Até que o Senado suspendesse a eficácia de tais normas inconstitucionais (CF, art. 52, X), deveria o lançamento ser efetuado com fundamento nas normas efetivamente a ele aplicáveis.

No que tange à exclusão do ICMS, a matéria já não mais comporta dissídio, tendo pacificado-se o entendimento de que tal tributo compõe a base de cálculo do PIS, tendo sido, inclusive, sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme enunciado da Súmula 68.

Quanto à multa aplicada, tenho que escoreita a opção adotada pelo lançamento, uma vez não recolhido o tributo nem suspensa sua exigibilidade. Assim, pertinente a multa de ofício com base na Lei n.º 8.218/91, art. 4º, inciso I (fl. 09). Todavia, com fulcro no instituto da retroatividade benigna estatuído no art. 106, II, c, deve a multa ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

No que tange à aplicação da TRD, consoante determina o art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 032, de 09 de abril de 1997, deve a mesma ser subtraída no período entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991. No presente feito a incidência da TRD é a partir de 05/04/91 (fl. 13). Contudo, guardo reserva pessoal quanto a tal ato administrativo e mantenho meu entendimento exposto no Acórdão n.º 201-70.501, votado em Sessão de 19 de novembro de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

Diante do exposto, decido no sentido de que o auto de infração pode ser recalculado pela autoridade local com base na Lei Complementar n.º 07/70 e suas alterações. Do recálculo deve ser excluída a TRD como encargo de mora no período entre 05 de abril e 29 de julho de 1991 e reduzida a multa de ofício para o percentual de setenta e cinco por cento.

Feito o recálculo, dele deve a contribuinte ser intimada, abrindo-se prazo para nova impugnação exclusivamente quanto aos cálculos.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma letra inicial maiúscula proeminente e uma linha decorativa horizontal no topo.

JORGE FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

**VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA**

Reporto-me ao Relatório de fls., de lavra do Conselheiro Jorge Freire.

Trata a presente controvérsia do recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de ABRIL/91 e de FEVEREIRO a MAIO/92.

A defesa apresentada pela recorrente apresenta os seguintes argumentos: a) inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o que resultaria na insubsistência da exação; b) impossibilidade de inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS; c) o não cabimento da multa punitiva; e d) impossibilidade de utilização da TRD para cálculo dos juros de mora.

Por ser a questão nodal para a discordância entre o posicionamento do ilustre Relator e o dos demais Membros deste Colegiado, passamos à análise dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 sobre a exação ora guerreada, vez que tais dispositivos legais foram os embaixadores da ação fiscal.

Como determinado no Enquadramento Legal (fls. 08/09), vê-se que, além dos decretos-leis supracitados, a autoridade autuante citou como base legal o artigo 3º, *b*, da Lei Complementar nº 07/70, *c/c* o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73.

Os dispositivos das leis complementares citadas tratam da alíquota a ser aplicada para o cálculo do PIS, *in verbis*:

Lei Complementar nº 07/70:

“Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

.....

a) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como se segue:

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.”

Lei Complementar nº 17/73:

“Art. 1º. A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o artigo 3º, letra b, da Lei Complementar nº 07/70, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

Parágrafo único. O adicional de que trata este artigo será calculado com base no faturamento da empresa como segue:

a) no exercício de 1975 – 0,125%;

b) no exercício de 1976 e subseqüentes – 0,25%.”

A Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. No artigo 3º, b, estabeleceu como fato gerador o faturamento, e no artigo 6º, parágrafo único, que a base de cálculo da contribuição, em dado mês, seria o faturamento de seis meses atrás, exemplificando: “A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Assim, segundo os dispositivos legais invocados, a alíquota aplicada no período autuado deveria ter sido de 0,75%, o que não se deu, conforme consta do Demonstrativo de Apuração de fls. 10, em que a alíquota ali determinada é de 0,65%, o que leva a crer não ter sido tomado o percentual determinado pela base legal invocada.

Depreende-se dos autos que, a despeito de também indicadas as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, a exigência foi efetivamente constituída com base em alíquota determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, hipótese em que este Colegiado tem, sistematicamente, determinado o cancelamento da exigência, por estar sustentada em diplomas legais cujas execuções foram suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

publicada no DOU de 10/10/95, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se, nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, tiveram afastadas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *questio*:

“INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito ‘*ex tunc*’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. Á espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído.”

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.445/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Com efeito, impossível admitir-se a posição do ilustre Relator, de que a exação ora questionada pode ser recalculado pela autoridade fiscal, tomando por base os ditames da Lei Complementar nº 07/70. A nosso ver, o auto de infração decorrente de tal providência se constituiria em novo procedimento fiscal, vez que aquele ora guerreado deixou de existir no momento em que os fundamentos para a sua existência foram retirados do mundo jurídico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

Acórdão : 201-72.459

Tal pensamento esteia-se na assertiva máxima do nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade, que em direito tributário ganha ênfase com o chamado princípio da *legalidade estrita inscrita no artigo 150, I, da Constituição Federal, e encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:*

“(…) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum . É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. ‘uma consequência primária da inconstitucionalidade’- acentua MARCELO REBELO DE SOUZA (‘O valor Jurídico do Acto Inconstitucional’, vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – ‘é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam’.

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula.” (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)

Às instâncias julgadoras administrativas, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos.

E vez que a ilegalidade incontestada encontra-se entre as determinantes da nulidade dos atos administrativos, cabe às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles¹, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:

“(…) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser *explícita* ou *virtual*. É *explícita* quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é *virtual* quando a

¹ Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10675.001220/92-27

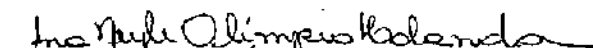
Acórdão : 201-72.459

invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera *ex tunc*, isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas consequências reflexas.” (destaques do original)

Assim, é imperioso que seja declarada a nulidade do auto de infração, inquinado do vício da ilegalidade, o que contamina os atos dele decorrentes, *ex-vi* do disposto no artigo 248 do Código de Processo Civil, que delibera: “Anulado o ato, reputam-se de nenhum efeito todos os subsequêntes que dele dependam (...)”.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para anular o lançamento de fls. 01/14, o que abrange a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que os acessórios seguem o principal, ressalvado o direito da Fazenda Nacional de proceder a novo lançamento, de conformidade com as determinações legais que pertinem à matéria, enquanto não decorrido o prazo decadencial.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA