



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

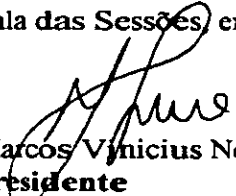
Sessão : 18 de setembro de 2001
Recorrente : LARANJAL AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS – LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc* e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a serem aplicadas as determinações da LC nº 07/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73. **PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 -** A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 07/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (faturamento do mês). A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF). **JUROS DE MORA -** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária (art. 161) do CTN. **MULTA DE OFÍCIO -** O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor. **Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: LARANJAL AUTOMÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Ana Neyla Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo e Eduardo da Rocha Schmidt.

cl/cf/cesa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.002146/96-17

Acórdão : 202-13.260

Recurso : 111.240

Recorrente : LARANJAL AUTOMÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Contra a interessada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 20/24, demonstrativos de fls. 05/19, exigindo-se-lhe o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, instituída pela Lei Complementar nº 07/70 e legislação posterior, relativa ao período lançado, imputando-se-lhe infração pela insuficiência de recolhimento da referida contribuição, motivo pelo qual ficou sujeita às sanções legais arroladas no mencionado auto de infração.

O total apurado na exigência fiscal refere-se à diferença entre o valor calculado pelo Auditor-Fiscal e o montante composto por depósitos judiciais da interessada.

Inconformada com a exigência, a autuada, tempestivamente, interpôs impugnação, às fls. 26/32, alegando que, tendo sido a diferença apurada em virtude de utilização dos critérios da Lei Complementar 07/70, tais valores seriam indevidos, uma vez que os depósitos foram feitos de acordo com a legislação vigente à época, ou seja, os Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88. Em sendo assim, não seriam devidas também as penalidades aplicadas, multas de mora e de ofício, já que o contribuinte cumpriu suas obrigações tributárias.

Fundamentando-se no que dispõe o Art. 141 do CTN, alega que o lançamento regularmente constituído não pode ser modificado senão nos casos previstos em lei.

Protestando contra o uso de “dois pesos e duas medidas”, diz o contribuinte que, se entendido que a Lei Complementar 07/70 deve ser a base para calcular o tributo devido no período lançado, esta também deveria ser a legislação utilizada para estabelecer o vencimento da obrigação e a forma de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

recolhimento, ou seja, vencimento no sexto mês após a apuração, sem incidência de correção monetária, coisa não observada na confecção do Auto de Infração.

A impugnante alega, ainda, que existe Ação Judicial em andamento em que são discutidos “os valores a serem levantados dos depósitos judiciais feitos”, fato que, segundo o contribuinte, se refletirá na autuação.

Por todas essas razões, conclui o contribuinte ser o débito exigido ilegal, por não encontrar lei que o ampare, solicitando seu cancelamento.”

A autoridade julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente, argumentando que, com a retirada dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 do mundo jurídico pela Resolução do Senado nº 45/95, a Contribuição para o PIS deve ser recolhida de acordo com a Lei Complementar nº 07/70, cujo artigo 6º veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da contribuição; de ofício, a autoridade julgadora *a quo* reduziu a penalidade às determinações do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que efetuou o depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário remanescente.

Na peça recursal, a autuada repisa as razões elencadas na impugnação para, ao final, requerer seja reformada a decisão *a quo*, com o cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório. *A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo, dele conheço.

Preliminarmente, na espécie, há que se observar que a recorrente é parte da Ação Cautelar (Processo nº 92.28775-1), impetrada na 14ª Vara Federal de São Paulo, em que se discute a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 para o recolhimento da Contribuição para o PIS, dada a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais.

Iterativas são as decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes no sentido de que o ajuizamento de ação judicial, seja anterior ou posterior à constituição de ofício do crédito tributário, tratando da mesma matéria objeto da ação fiscal, configurar-se-á em inequívoca renúncia da discussão pela via administrativa, já que o Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, tem a finalidade primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, visando, basicamente, evitar um possível posterior ingresso em Juízo, com os ônus que isso pode acarretar a ambas as partes. Assim, não é cabível às instâncias julgadoras administrativas adentrar no mérito de questão idêntica àquela posta ao conhecimento do Poder Judiciário, sob pena de se ter ferido o princípio da unidade da jurisdição, assente no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Entretanto, em face da peculiaridade do caso concreto, onde tem-se o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, com o conseqüente expurgo dos malsinados decretos-leis, através de Resolução do Senado Federal, passando a vigor a Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações, por medida de economia processual, cabe às cortes administrativas, cujo escopo principal é o controle da legalidade, a adequação dos atos administrativos a tais decisões.

No mérito, a questão central do dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o faturamento do sexto mês anterior àquele em que foi auferido o faturamento, considerando-se as determinações do artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70.

Para o enfrentamento da questão, mister que se faça um esboço histórico da Contribuição para o PIS, tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

A Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

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.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49 do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

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 R.E. 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 nºs 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

f



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A 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 dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 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.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevo:

"(...) 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)

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 07/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado (faturamento do mês); e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 determina a incidência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento, o que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, 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 vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.”

Embora não seja este o meu entendimento pessoal, já expressado em acórdãos que relatei, curvo-me à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (faturamento do mês), o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês. Observamos que a Instrução Normativa SRF nº 06, de 19 de janeiro de 2.000, em seu artigo 1º, determina que a constituição do crédito tributário baseado nas alterações da MP nº 1.212/95 apenas se dê a partir de 1º de março de 1996.

O sujeito passivo inconforma-se contra a aplicação dos juros de mora na exação. A imposição dos juros moratórios encontra respaldo nas determinações do artigo 161 do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago, por ter o sujeito passivo ficado com a disponibilidade dos recursos sem tê-los repassados aos cofres públicos.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

“(…) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.” (grifos nossos)

A contribuição objeto da exação está incluída entre os tributos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar lançamento, ocorrendo o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, reservando-se ao Fisco o direito, enquanto não decorrido o prazo legal, verificar a exatidão do recolhimento. Em havendo vencimento desatendido, configura-se a mora, sendo, portanto, cabível cogitar na aplicação de juros moratórios.

Assim, sem que o devido recolhimento tenha sido efetuado, caracteriza-se a mora, o que, segundo o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 125), é suficiente para que o crédito seja acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, como se infere de excerto a seguir transcrito:

“A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática; independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária (CTN, art. 161).”

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.002146/96-17
Acórdão : 202-13.260
Recurso : 111.240

A recorrente insurge-se contra a imposição da multa de ofício. O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no já citado artigo 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária" (grifei), extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Na espécie, as penalidades impostas encontram-se respaldadas em leis vigentes à época, com os percentuais legalmente determinados, e, com a observância da redução para 75%, como determinado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA