



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 15 / 08 / 2002
Rubrica

129
2º CC-MF
Fl.

Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

Recorrente : COPEBRÁS S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS. PIS-DECADÊNCIA. O Decreto-Lei nº 2.049/83, bem como a Lei nº 8.212/90, estabeleceram o prazo de 10 anos para a decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o lançamento das contribuições para a seguridade social.

Preliminar rejeitada.

PIS. EFICÁCIA EX TUNC. ALÍQUOTA DE 0,75%. A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade revigora as normas complementares, indevidamente alteradas, e a legislação não contaminada.

PIS- LC Nº 7/70. SEMESTRALIDADE. Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 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 nº 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 parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COPEBRÁS S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão; e **II) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).

cl/cf



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

Recorrente: COPEBRÁS S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração em 08/05/1996, exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), com fundamento na LC nº 7/70, relativa aos fatos geradores de janeiro de 1990 a setembro de 1995.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 02/05, o Auto de Infração foi lavrado em virtude da insuficiência de recolhimentos da mencionada contribuição, tendo em vista a aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento, ou seja, utilização da alíquota estabelecida pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 sobre a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar nº 7/70.

Às fls. 169 a 183, consta tempestiva impugnação apresentada por procurador legalmente habilitado (conforme instrumento de mandato à fl. 175), onde a interessada alega, em síntese, que:

- a AFTN atuante verificou a existência de um crédito tributário relativo ao PIS, resultante da efetivação de recolhimentos à alíquota de 0,65%, conforme lhe facultavam os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, calculados sobre o faturamento, nos termos da Lei Complementar nº 7/70;

- os valores apontados como devidos não levaram em consideração a compensação da TRD paga a maior a partir de 04/02/91, de acordo com o disposto no art. 80 da Lei nº 8.383/91.

- para o período de 1990, os valores exigidos já foram alcançados pela prescrição, nos termos do art. 174 do CTN;

- a impugnante estava protegida pelo disposto no art. 151, II e IV, do CTN, pelos recolhimentos e depósitos efetuados e pela medida liminar concedida, não podendo ser exigida qualquer diferença, posto que agiu de acordo com o art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

- as sentenças proferidas em processos judiciais, já transitadas em julgado, reconheceram a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e a aplicação da Lei Complementar nº 7/70;

- a Lei Complementar nº 7/70 determinou o recolhimento da Contribuição ao PIS com base no faturamento do sexto mês anterior (arts. 3º, alínea "b", e 6º, parágrafo único) e a Lei Complementar nº 17/73, por sua vez, elevou a alíquota para 0,75%, sendo que a impugnante utilizou a indicada pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não podendo vir a ser penalizada por isso;

B



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

- a impugnante teria o direito de recalculas todas as parcelas pagas, de acordo com a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, utilizando a alíquota de 0,65% sobre o faturamento do sexto mês anterior, nos prazos e formas regulamentares, a valores históricos, em razão da aplicação do disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional; e

- é de se concluir que a impugnante tem direito à restituição/compensação do que recolheu a maior, bem como a não sofrer qualquer imposição de multa sobre a diferença apontada no Auto de Infração, ou a incidência de juros de mora que não levaram em consideração a compensação da TRD indevidamente aplicada e recolhida, entre fevereiro e julho de 1991.

Às fls. 179/183, consta Decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida em 05/06/91, na qual se verifica que a autuada foi favorecida por sentença concessiva de Mandado de Segurança, que reconheceu o direito da impetrante de pagar a Contribuição ao PIS nos moldes estatuídos pela Lei Complementar nº 7/70, ao fundamento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tendo sido negado provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial.

Conforme Certidão de fl. 193 e Alvará de Levantamento de fl. 190, o acórdão exarado no referido Mandado de Segurança (Processo nº 89.545-6, distribuído em 10/01/89, perante a 7ª Vara da Justiça Federal em São Paulo) transitou em julgado, tendo a impetrante efetuado o levantamento dos depósitos, conforme autorização datada de 22/09/92.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/SPO nº 022517/98-11.4774, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o PIS.

Período de apuração: 01/1990 a 09/1995

Ementa: Em razão da decisão judicial definitiva obtida pela interessada, reconhecendo a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2445 e 2449/88, correta a aplicação da alíquota prevista na L.C. nº 17/73 (0,75%), em vez da prevista nos referidos decretos-leis (0,65%).

LANCAMENTO PROCEDENTE."

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde reitera, em apertada síntese, que:

- não houve observância da "prescrição quinquenal", com relação aos créditos constituídos de 01/90 à 06/91. Traz jurisprudência em seu favor;

- no que pertine a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscalizada, não foi utilizado o faturamento de seis meses atrás;

- não cabe penalizar a recorrente, por haver utilizado a alíquota de 0,65%, haja vista o disposto no artigo 106 do CTN; e



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

- a recorrente tem direito à restituição/compensação do que recolheu a maior, bem como a não sofrer qualquer imposição de multa sobre a diferença apontada no Auto de Infração.

Consta dos autos que a contribuinte possuía liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999610023206-0, posteriormente cassada. Em razão do ocorrido, a contribuinte ofereceu fiança bancária, permitindo a subida dos autos a este Conselho de Contribuintes sem o depósito administrativo de 30% do valor da exação.

É o relatório.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso atendeu aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal e, portanto, merece ser conhecido.

A matéria discutida nos autos envolve as seguintes questões: a figura da decadência; a exigência do PIS pela Lei Complementar nº 7/70 (alíquota aplicável); do faturamento do sexto mês anterior; e da multa.

A contribuinte obteve na Justiça decisão judicial no sentido de recolher a contribuição pela Lei Complementar nº 7/70, sem as alterações ocorridas pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Concedida a liminar mediante o depósito do valor controverso, foi proferida sentença procedente, a qual foi confirmada em instância superior, tendo o v. acórdão transitado em julgado e efetuado o levantamento dos depósitos pela impetrante. Às fls. 180 a 184, DARFs demonstrando que a contribuinte pagou a contribuição na alíquota de 0,65%.

Da decadência.

O auto de infração foi lavrado em 08/05/96, exigindo da contribuinte o PIS, no período compreendido entre 10/04/90 a 30/09/95. Alega a recorrente ter decaído o direito da Fazenda com relação aos créditos constituídos de 01/90 a 06/91.

Sobre o assunto já tive oportunidade de me manifestar. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, no qual fui Relatora. As conclusões aqui expostas são em parte reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei nº 2.052/83, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para o PIS, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO:¹ *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."* (negritei)

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.²

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.³

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumida: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

² Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

³ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

O referido art. 150, parágrafo 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173 do CTN, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio, e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.⁴

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁵ assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuação por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão

⁴ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

⁵ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo.” (negritei)

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das contribuições;

Entendiam alguns, no passado, que a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 7 e 8/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto Lei nº 2.052/83, pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõe:

“Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ...”.

Não tenho dúvidas em afirmar que o mencionado artigo 3º estabeleceu prazo "prescricional", ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

Registra-se, para lembrança de meus pares, que, no passado, este Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três Câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do FINSOCIAL, *“consagrando a validade do prazo decadencial de dez anos”* para estas duas contribuições, através dos Acórdãos nºs 201-64.592/88, 201-66.368/90, 201-66.390/90, 201-66.389/90, 202-03.596/90, 202-03.709/90, 202-04.708/91, 201-67.455/91, 201-68.487/92, 201-68.624/92, 203-00.579/93 e 203-00.731/93. Entretanto, salienta-se também, na época, da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima.

Deve-se registrar também que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN⁶, cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles, é a seguinte:

⁶ Acórdãos nºs 103-17067, 103-17068, 103-17085 e 103-17106, todos da 3ª Câmara louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

“Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento da Contribuição para o PIS decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional.”

Por outro lado, há de se questionar se a Contribuição Social para o Programa de Integração Social deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada, com alterações, no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

Em primeiro lugar, não tenho dúvidas em afirmar que o PIS não se encontra abrangido dentre as contribuições arroladas na mencionada Lei nº 8.212/91. Por outro lado, apenas para argumentar, mesmo que assim não o fosse, o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

“FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” (negritei)

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

“DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento.” (negritei)

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e, portanto, a essas é que devem se submeter. Diante de tudo o mais, no que pertine à decadência, considerando ter havido pagamentos, concluo ter decaído o direito da Fazenda no período anterior a janeiro de 1991 (considerando os efeitos da semestralidade), eis que o lançamento ocorreu, tão-somente, em setembro de 1995.

Da cobrança pela legislação anterior e da multa.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

A contribuinte se insurge, tão-somente, no que diz respeito à alíquota de 0,75% e à imposição da multa de ofício.

Muito embora a recorrente possua sentença judicial reconhecendo-lhe o direito de contribuir pela LC nº 7/70, há de se observar o que segue. O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos *ex tunc*, contendo caráter eminentemente declaratório. É o que se depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA⁷, a seguir transcrita:

“A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.” (negritei)

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica no disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

“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 indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.”

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.” (negritei)

Tal ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Declarada, portanto, inconstitucional uma portaria ou uma norma, deve-se aplicar “integralmente” a lei anterior vigente, sem falar em reprivatização, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PIS, consagrado

⁷ IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

nas Leis Complementares nºs 7/70, art. 3º, “b”, e 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontram-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos deste diploma. Nesse sentido, correto está a aplicação da alíquota de 0,75% ao invés da “0,65%” requerido pela recorrente.

Portanto, pelo exposto, devido foi o lançamento pela Lei Complementar nº 7/70, com a alíquota nela definida. Por outro lado, a recorrente, para se eximir da multa, deveria ter efetuado o pagamento nos moldes da Lei Complementar nº 7/70 e da decisão judicial, dentro do prazo dos 30 dias, razão pela qual entendo ser a mesma devida.

Faturamento do sexto mês anterior.

Por outro lado, insurge-se a recorrente, com razão, com a questão da semestralidade, eis que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. A questão já foi por diversas vezes analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando Relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 7/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.” (negritei)

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas, são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nº 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

e 1676-38) até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

“ Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

1 – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.” (MP nº 1676-36) (destaquei)

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN nº 1.417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, 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). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo.

E nesse entendimento vieram sucessivas decisões deste Colegiado, todas do Primeiro Conselho, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-05.089; 101-87.950; 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721; e 107-05.105; dentre outros).

O Judiciário já teve oportunidade de analisar a questão, decidindo o seguinte:

“3. O indébito decorrente do recolhimento do PIS deve ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar 7/70, que prevê a incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização da sua base de cálculo.” (Acórdão nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região).

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:

“(…)”

e.) Da Correção Monetária da Base de Cálculo do PIS

Assiste razão à empresa apelante.

Com efeito, julgados inconstitucionais os Decretos-Leis nº ..., o mesmo passou a ser regulado inteiramente pela Lei Complementar nº 7/70, que nem mesmo implicitamente faz alusão à correção monetária da base de cálculo da exação. E se a referida norma, editada em decorrência do exercício da competência tributária conferida a União pela Carta Constitucional, determinou a incidência do PIS sobre uma grande base antiga, ou seja, o



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem qualquer preocupação com a eventual defasagem desse período, não pode o Fisco pretender corrigir essa diferença, e exigir o que a própria lei não previu.

Não se trata de obstar a reposição da moeda. Uma coisa é trazer para os dias atuais, sem perdas, valores recolhidos indevidamente em tempos pretéritos, para efeito de devolução. Para evitar o enriquecimento ilícito, o credor deve receber, quando da devolução do indébito, o mesmo que lhe custou, no passado, pagar. Outra, bem diversa, é o cômputo, para efeitos meramente contábeis, como é o caso, de uma correção monetária que não foi exigida ao tempo do recolhimento. Isso implicaria indevido aumento de tributo, com a conseqüente diminuição da parcela referente ao indébito que o contribuinte pretende ver ressarcido. Diante dessas razões, deve o indébito decorrente do recolhimento do PIS ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar n° 7/70, que prevê incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária da base de cálculo.” (negritei)

Também, oportuno repetir o entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal – Carlos Mário Velloso (Mesa de Debates do VIII – Congresso Brasileiro de Direito Tributário n° 64, pág. 149 – Malheiros Editores):

“... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data.” (negritei)

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN n° 1185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT n° 437/98, assim concluído na época:

“ III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar n° 7/70

10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar n° 7/70. (...)

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF: e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar n° 7/70 que o legislador intentara modificar.

13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar n° 7/70, o art. 239, caput,



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

da Constituição, que lhes foi posterior, ripristinou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.

14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma.” (destaquei)

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

“ 7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu, portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;

II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95.” (negritei)

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que “a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70” e, desta forma, continua, “não sobreviveu, portanto, a partir de aí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispendo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigentes, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, se tinha por inteiramente revogada a referida lei complementar, por



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

força dos famigerados Decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e, sim, da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF – PIS nº 2, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês” (grifei)

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 7/70 jamais tratou do prazo de recolhimento como induz a Fazenda Nacional, e sim, de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado no artigo 6º, parágrafo único, de “regra de prazo”, como querem alguns, usaria a expressão: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior.” Mas não, disse com todas as letras que: “a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”

Registre-se que, em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara do Segundo Conselho, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do artigo 6º da Lei



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

Complementar nº 7/70 na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

“PIS – Na forma das Leis Complementares nºs 7, de 07.09.70, e 17, de 12.12.73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. Recurso provido.” (negritei)

No voto condutor do referido Acórdão, é transcrito parte de um parecer sobre essa matéria, do respeitável Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, que, por oportuno reproduzo:

“O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato ‘faturar’ é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa. (...)

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de ‘faturar’, e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para ‘medir’ o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

‘A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.’

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da Lei Complementar nº 07/70, evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible). Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.” (negritei)

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora igualmente.

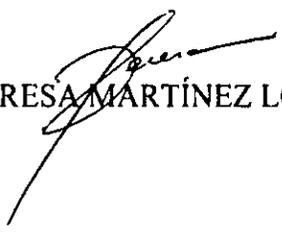
Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

O Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0), publicado no DJ de 15 de maio de 2000, também se manifestou favorável ao entendimento acima exposto. A ementa dessa decisão está assim parcialmente reproduzida:

“... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, 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’), 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) ...”. (negritei)

Dessa forma, diante de tudo o mais retro exposto,⁸ impõe-se o deferimento do recurso para admitir ter ocorrido a figura da decadência para o período anterior a janeiro de 1991 e reconhecer a exigência do PIS, na alíquota de 0,75%, a ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁸ Em tempo, oportuno trazer a conhecimento o julgamento ocorrido em 29/05/01, pela qual a Primeira Seção do STJ, no Processo Resp nº 144708, concluiu julgamento afirmando a semestralidade do PIS, sem qualquer atualização monetária.



Processo : 10880.018158/96-00
Recurso : 112.450
Acórdão : 203-07.668

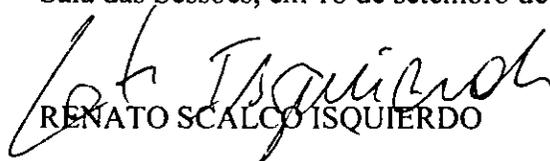
**VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO QUANTO A DECADÊNCIA**

Com relação à alegação de que parte do crédito tributário não poderia ter sido lançado em face de já ter decaído o direito da Fazenda Pública para tanto, é importante referir que o prazo de decadência, no caso de contribuições para a seguridade social, foi estabelecido pelo Decreto-Lei nº 2.049/83, bem como a Lei nº 8.212/90, em 10 anos. Inaplicável à espécie, portanto, a regra geral contida no CTN, que expressamente autoriza a lei ordinária fixar prazo diferente. Além disso, não cabe à autoridade administrativa examinar a constitucionalidade ou a legalidade de leis.

Acrescente-se que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em entendimento jurisprudencial consolidado, manifestou-se no sentido de que o prazo decadencial somente começa a fluir cinco anos após a ocorrência do fato gerador, tendo a autoridade administrativa mais cinco anos para formalizar o lançamento. Em qualquer das hipóteses – 10 anos previstos nas normas antes citadas, ou aplicado o entendimento decorrente da jurisprudência do STJ -, o lançamento não alcançou crédito tributário decaído.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar no que se refere à alegação de decadência.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


RENATO SCALCO ISQUIERDO