



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

lam-1

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Recurso nº. : 06.840  
Matéria : PIS-R.Operacional-Exs.: de 1991 a 1994  
Recorrente : COMERCIAL DE ALIMENTOS ARAÚJO LTDA  
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE-MS  
Sessão de : 11 de novembro de 1996  
Acórdão nº. : 107-03.565

PIS/R.OPERACIONAL - INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS Nº. 2.445/88 e 2.449/88.

A Contribuição ao PIS, após a Emenda Constitucional nº. 08/77, deixou de integrar a categoria dos tributos, passando a ter natureza de Contribuição Social (art.43, inciso X, da Constituição Federal de 1967, c/c emendas posteriores).

Os recursos do PIS constituem-se num fundo, pertencente aos trabalhadores, sendo-lhes inaplicáveis as disposições pertinentes às finanças públicas. Alterações na Contribuição ao PIS não poderia ter por veículo normativo decretos - leis, (EC 1/69, art. 55, II ), fato que torna inconstitucionais os Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88.

No uso da competência estabelecida no inciso X do artigo.52 da Constituição Federal de 1.988, o Senado Federal, através da Resolução nº49, de 1.995, em razão do Poder Judiciário ter declarado a inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis nº 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/0788, - Acórdão do STF RE nº 148.754-2/93, - suspendeu a execução dos referidos Decretos-leis. Aplicação da Lei 07/70.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pôr  
COMERCIAL DE ALIMENTOS ARAÚJO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para declarar insubsistente o lançamento efetuado com base nos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE e RELATORA

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

FORMALIZADO EM: 10 OUT 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, PAULO ROBERTO CORTEZ, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES

*Francisco de Assis Vaz Guimarães*

Processo nº : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº : 107-03.565

Recurso nº : 06.840  
Recorrente : COMERCIAL DE ALIMENTOS ARAÚJO LTDA

## RELATÓRIO

Comercial de Alimentos Araújo Ltda., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS (fls. 64 a 65) que manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração (fls.04 a 24).

A exigência fiscal diz respeito à insuficiência e/ou falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - Receita Operacional, relativa ao período de junho de 1991 a dezembro de 1993.

Em impugnação (fls. 61), protocolada em 12 de dezembro de 1994, a recorrente manifesta sua discordância com o lançamento, alegando que a valoração constante do auto de infração não corresponde com a realidade praticada, uma vez que teriam sido utilizados valores correspondentes a mercadorias por ela não adquiridas. Requer novo levantamento do PIS, para que o lançamento do crédito tributário seja feito sobre os valores registrados nos seus livros fiscais.

A autoridade de Primeira Instância julgou a impugnação improcedente, mantendo o lançamento do crédito tributário em sua totalidade.

A contribuinte, em seu recurso de fls. 73, alega cerceamento do direito de defesa, afirmando que os livros fiscais utilizados para o levantamento do crédito tributário estão em poder do Fisco Federal.

Instado a tomar conhecimento da peça recursal conforme despacho de fls. 75, a autoridade afirma ser esta alegação improcedente, pois, toda a documentação utilizada pela autoridade autuante fora entregue ao contribuinte, inclusive, cópia do Livro de ICM, utilizado como base para o lançamento, a qual a recorrente teve livre acesso. Ademais, consta no termo de encerramento da ação fiscal a assinatura da contribuinte confirmando a devolução dos respectivos livros.

É o relatório.



Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

## VOTO

Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, Relatora

O recurso foi interposto de acordo com a norma processual de regência. Satisfeitos os pressupostos para desenvolvimento do processo, dele conheço.

Existem nos autos uma preliminar a respeito da inconstitucionalidade da cobrança da contribuição para o PIS, o que prejudica o exame de mérito.

Trata-se de exigência da contribuição para o PIS na forma estabelecida nos Decretos-leis nº 2445/58 e 2449/88.

A Constituição de 1969 previa em seu artigo 165, V, dentre os direitos assegurados aos trabalhadores, a "integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei."


Visando atender à norma constitucional, a **Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, criou o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS**, "destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas." (art. 1º.), instituindo dois tipos de contribuições:

A primeira contribuição da própria União, mediante dedução de 5% do valor do Imposto de Renda devido pela empresa, devendo por essa ser destacado e recolhido juntamente com aquele imposto (LC, nº 7/70, art. 3º, "a" e § 1º).

A segunda contribuição, que implicou na instituição de um novo tributo para o setor privado, é constituída por recursos da própria empresa, incidente no percentual de 0,5% sobre o seu faturamento (LC nº 7/70, art. 3º, "b"), acrescido de um adicional de 0,25% pela Lei Complementar nº 17/73.

Os recursos financeiros obtidos com a arrecadação do PIS foram destinados a um Fundo de Participação, criado especificamente para esse fim (art. 2º.), do qual participam os empregados, mediante depósitos efetuados em contas abertas em seus nomes (art. 7º.), determinado à formação do patrimônio do trabalhador (art. 9º).

Ressalte-se que a criação do PIS através de Lei Complementar não se deveu ao fato da instituição de um novo tributo o que, a época, poderia ser feito através de Lei Ordinária. Utilizou-se de tal dispositivo legal por objetivar-se a instituição de um Fundo de Participação e a ele vinculado o produto da arrecadação do tributo, hipótese em que incidia a vedação contida no art. 62, § 2º, da Constituição de 1969, que só poderia ser superada por determinação de Lei Complementar.

"Art. 62.....  


Processo n.º : 13147.000135/94-98  
Acórdão n.º : 107-03.565

Parágrafo 2º. Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa.”

O teor do art. 62, § 2º, já citado, que vedava a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa, constitui norma de Direito Financeiro, não de Direito Tributário, tanto que inserido nas disposições reguladoras do orçamento da União. A Lei Complementar No. 07/70 que instituiu o Programa de Integração Social -PIS, criando um fundo, foi editada como norma complementar à Constituição, cumprindo o mandamento do dispositivo constitucional transcrito, pois a esse Fundo se vinculam exigências fiscais que fazia aquela lei complementar. O art. 10 da Lei Complementar 7/70, por sua vez, ressaltou serem as obrigações das empresas “de caráter exclusivamente fiscal”. Daí o texto da LC n.º 07/70 conter normas especificamente de Direito Tributário e outras exclusivamente de Direito Financeiro. As normas de Direito Tributário são aquelas relativas à contribuição imposta às empresas, com recursos próprios quais sejam: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e prazos de recolhimento (arts. 1º e 3º, “b”, § 2º, 3º, 4º, 5º, arts. 6º e 10º)

As normas exclusivas de Direito Financeiro são aquelas que dispõem sobre a criação do próprio Fundo de Participação, a contribuição devida pela União Federal, a destinação dos recursos a esse fundo, a participação do empregado, aos depósitos em contas individuais e aos casos em que permite-se o levantamento dos valores das contas individuais (arts. 2, 3, § 1º, arts. 7, 8, 9 e 11)

Conseqüência dessa dicotomia é que, na vigência da Constituição de 1969 e enquanto consideradas as Contribuições Sociais como espécies do gênero tributo, poderia a lei ordinária e, também o decreto-lei, com base na faculdade contida no art. 52, II, alterar disposições da LC n.º 7/70, exceto no tocante à vinculação do produto da contribuição ao Fundo de Participação, porque materialmente privativo de Lei Complementar (art. 62, § 2º).

A situação acima narrada teve substancial modificação com a Emenda Constitucional de n.º 8, de 1977, que deu nova redação ao art. 21, § 2º, I, excluindo de seu âmbito as chamadas contribuições sociais, introduzindo, ao mesmo tempo, novo inciso, de n.º X, ao art. 43, atribuindo ao Congresso Nacional competência para dispor sobre “contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, II, V, XIII, XVI, 166, § 1º, 175, § 4º e 178”.

A partir da Emenda Constitucional n.º 08/77, as contribuições sociais, inclusive a destinada ao PIS, não mais poderiam ser tipificadas como tributos, conforme reiteradas decisões do Colendo Supremo Tribunal Federal (AI n.º 96.932 - RTJ 111/1.152 a 1.159, RE n.º 100.790 - RTJ 120/1.190 a 1.200). Assim considerando que a Contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento das empresas, não é tributo, torna-se inadmissível que se pretenda sobre ela legislar através de decreto-lei, uma vez que não se enquadrava no permissivo constitucional no art. 55, II, 2ª parte (Constituição de 1969 então vigente).

“Art. 55. O Presidente da República em caso de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

.....  
....

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias;

Por outro lado nota-se que a contribuição para o PIS, instituída como encargo das empresas, não se transmudou em matéria de Finanças Públicas, ou de Direito Financeiro, pelo simples fato de não mais ser considerada tributo após a EC n.º 08/87.

Como bem ressaltou o mestre Geraldo Ataliba (in Decreto-lei na Constituição de 1967), a expressão "finanças públicas" é "vaga genérica que abrange em seu conteúdo um universo de matérias". Mas não é nesse amplo sentido que há de considerá-la na referência contida no art. 55, II, da Constituição de 1969.

Até 1988, o Fundo de Programa de Integração Social não foi alterado em sua essência. Contudo em 29 de junho de 1988 foram editados os Decretos-leis 2445/88 e 2449/88, com fundamento no art. 55, inciso II, da Constituição Federal de 1967, os quais alterando a Lei Complementar No. 07/70 produziram mudanças na legislação do PIS, definindo nova base de cálculo, alíquota e prazo de recolhimento.

Nos termos do artigo 1o. do Decreto-lei 2445/88, as pessoas jurídicas de direito privado não sujeitas a disposições específicas bem como aquelas equiparadas pela legislação do imposto de renda, deveriam passar a contribuir para o PIS tomando como base de cálculo a receita operacional bruta a alíquota de 0.65%. Era inegável que a nova exigência do PIS revestia-se de natureza tributária, porque inseria-se no próprio conceito de tributo previsto no art. 3o. do CTN.

Conforme sentença proferida pelo MM. Juíz Italo Damato, nos autos do processo n.º 88.0043057-0, ao comentar do art. 55 da Constituição de 1969,

*"A interpretação desse artigo há de ser restritiva, pois a faculdade deferida pela Carta de 1969 ao Presidente da República para editar decretos-leis, implica, qualquer que seja o caso, em outorga de poderes legislativos excepcionais, incompatíveis com o sistema presidencialista de governo.*

*Por isto, não se pode considerar como finanças públicas tudo aquilo que o governo federal haja insistido, no passado em caracterizar como tal, com vezo de ampliar ao máximo o campo de abrangência do decreto-lei.*

*Deve-se entender por finanças públicas, tal como referido no art. 55, II, da Constituição Federal de 1969, a atividade financeira típica do Estado compreendendo: a despesa, a receita, o crédito público e o orçamento.*

*Ora, os recursos arrecadados para o Fundo de Participação do PIS não se enquadram em nenhuma dessas rubricas. Tem natureza e finalidade completamente diversas, destinando-se a formar o patrimônio dos trabalhadores e a estes pertencem os recursos assim auferidos, tanto que deverão ser depositados em suas contas individuais, podendo deles*

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

*dispor nos casos especificados em lei, inclusive transmitindo-os a seus sucessores, no caso de morte (LC nº 7/70, arts. 2, 7 e 9).*

*Inserida no conceito de finanças públicas e adstrita ao Direito Financeiro, como sempre foi, era a contribuição da União para o PIS, proveniente da dedução feita pela empresa de 5% (cinco por cento) do Imposto de Renda devido, pois o ônus era da própria União, até o momento de sua extinção pelo DL. nº 2.445/88".*

A inconstitucionalidade dos arts. 1º, incisos IV e V, 2º, 7º e 8º todos do Decreto-lei nº 2.445/88, com redação do DL nº 2.448/88, uma vez que a contribuição para o PIS, arrecadada com encargo das empresas não é tributo nem matéria atinente à finanças públicas, tal como definidos no art. 55, II, da Constituição Federal de 1969, não podendo ser legislada pela via excepcional do decreto-lei.

Diante destas circunstâncias deve ser calculada e recolhida a contribuição para o Programa de Integração Social, segundo o disposto nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, não incidindo as normas modificadoras do Decreto-lei nº 2.445/88.

Enfatize-se, que os Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88 proporcionaram alterações substanciais na exação em questão. Sua alíquota foi modificada, bem como modificou-se a data da base de cálculo que, na forma do art. 6º, parágrafo único, da LC 7/70, levava em consideração o faturamento do sexto mês anterior ao de apuração, "in verbis":

*LC. 07/70*

*"Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do art. 3º, será processada mensalmente a partir de 1º de Julho de 1971.*

*Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente". (grifo nosso)*

Neste sentido, o voto, proferido na apelação em mandado de segurança, processo nº 12.661, registro 89.03.33735-2 - São Paulo, que declara a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, também citado na apelação em mandado de segurança nº 32.795-SP, 3ª T., Rel. Juíza Annamaria Pimentel, j. 24.04.91, VU, DO 17.06.91, cuja ementa pedimos vênua para transcrever:

"CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO AO PIS - EMENDA CONSTITUCIONAL 8/77 - FUNDO PERTENCENTE AOS TRABALHADORES - INAPLICABILIDADE DAS DISPOSIÇÕES PERTENCENTES A FINANÇAS PÚBLICAS - ALTERAÇÃO NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS - LEI ORDINÁRIA -

*7*  
*Prossuiz*

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

**INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS NºS 2.445/88 E 2.449/88 - VOTO NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - SP. REG. 89.03.33735-2 - A contribuição ao PIS, após a edição da Emenda Constitucional nº 8/77, deixou de integrar a categoria dos tributos, passando a ter natureza de contribuição social (art. 43, inciso X, CF/67 com emendas sobrevindas). Os recursos do PIS constituem-se num fundo, pertencente aos trabalhadores, sendo-lhes inaplicáveis as disposições pertinentes às finanças públicas. Alteração na contribuição ao PIS há de ter por veículo normativo lei ordinária, fato que torna inconstitucionais os Decretos 2.445/88 e 2.449/88..."**

Supremo Tribunal Federal apreciando o Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, assim decidiu :

**"Constitucional. Art. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade.**

**I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).**

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

**Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS."**

Os Decretos-leis que fundamentaram a exigência fiscal tiveram por fim sua execução suspensa por força da Resolução do Senado Federal nº 40, de 09 de outubro de 1995. Logo em seguida, foi editada Medida Provisória determinando a exclusão da parte que excedesse ao valor devido previsto na LC 07/70.

Como a revisão do lançamento, nestes casos, implicaria na determinação de nova base de cálculo, alíquota aplicável, capitulação legal e definição de prazo de recolhimento, resulta claro a necessidade de novo ato administrativo de competência privativa da autoridade lançadora.

A exclusão da parte que exceda ao valor devido com fulcro na Lei Compelmentar nº 07 de 07 de setembro de 1970, como determina o Inciso VIII do Art. 17 da Medida Provisória nº 1.281/96, somente se viabiliza se cancelado o lançamento anterior, procedendo-se a novo lançamento.

Aspectos jurídicos ligados ao fato gerador da obrigação e alterações assim, trazidos pelos DL 2445 e 2449/88, tais como relativamente ao conteúdo material da base de cálculo, à alíquota aplicável e mesmo ao prazo de recolhimento vieram de encontro a própria ordem constitucional, não gerando efeitos oponíveis validamente contra os contribuintes, como pretendido pelo lançamento aqui questionado.

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para afastar os efeitos e a aplicação dos DLS. 2.445/88 e 2.449/88, declarando insubsistente o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1996.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ

Processo nº. : 13147.000135/94-98  
Acórdão nº. : 107-03.565

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 10 OUT 1997

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

Ciente em

24 OUT 1997

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL