




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02/03/2004  
  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13807.005197/00-86  
Recurso nº : 121.166  
Acórdão nº : 201-77.172

Recorrente : ELANCO QUÍMICA LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

#### PIS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

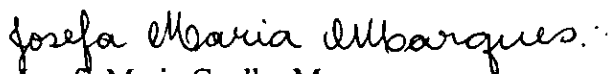
Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o efeito desta declaração opera-se *'ex tunc'*, devendo o PIS-Faturamento ser cobrado com base na Lei Complementar nº 7/70 (STF, Emb. de Declaração em Rec. Ext nº 168.554-2, julgado em 08/09/94), e suas posteriores alterações (LC nº 17/73). Então, até fevereiro de 1996, inclusive, a base de cálculo do PIS, nos termos do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a data do respectivo vencimento (Primeira Seção STJ - REsp nº 144.708 - RS - e CSRF), sendo a alíquota de 0,75%. Legal a aplicação da taxa Selic como juros moratórios.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELANCO QUÍMICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto e Hélio José Bernz, que propunham converter o recurso em diligência.

Sala das Sessões, em 9 de setembro de 2003.



Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente



Jorge Freire  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa, Adriana Gomes Rêgo Galvão, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



**Processo nº** : 13807.005197/00-86  
**Recurso nº** : 121.166  
**Acórdão nº** : 201-77.172

**Recorrente** : ELANCO QUÍMICA LTDA.

### RELATÓRIO

Contra a empresa epigrafada foi constituído crédito tributário em relação aos períodos maio/95 a fevereiro/96 (fl. 06), cobrando a diferença de alíquota, tendo em vista que a empresa recolheu com percentual de 0,65%, enquanto a fiscalização entendeu que o correto seria 0,75%.

Irresignada com a r. decisão que manteve na íntegra o lançamento, a empresa interpôs o presente recurso voluntário, onde, em síntese, alega a impossibilidade da exigência do PIS com base em norma não vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, já que os recolhimentos foram efetuados em exata conformidade com a legislação então vigente, operando-se ato jurídico perfeito. Alega, também, que houve afronta ao art. 146 do CTN, vez entender que a alteração no critério jurídico não pode implicar lançamento relativo a fato gerador ocorrido anteriormente à introdução deste novo critério jurídico. Aduz que a alteração só poderia ter ocorrido após a publicação do Parecer PGFN nº 1.185/95, em 09/04/1998, quando houve a introdução da mudança de critério pelo Fisco.

Pugna a nulidade do lançamento, tendo em vista que este tomou por base o faturamento do mês da ocorrência do fato gerador, quando o correto seria aquele do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70. Insurge-se, com fulcro no parágrafo único do art. 100, quanto à exigência de atualização monetária, multa e juros, e, por fim, entende imprestável a taxa Selic como índice para efeitos de cômputo dos juros de mora.

Tendo a contribuinte apresentado carta de fiança (fls. 227/228), o recurso foi recebido e processado (fl. 293).

É o relatório.



Processo nº : 13807.005197/00-86  
Recurso nº : 121.166  
Acórdão nº : 201-77.172

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JORGE FREIRE

Primeiramente deve ficar assentado que toda a discussão, nos termos em que colocada pela recorrente, só tem sentido até a publicação da Resolução do Senado, ou seja, em 10/10/95. Como o auto de infração abarca período que se estende até a vigência da MP nº 1.212/95, que, segundo entendimento da SRF, deu-se a partir de 01/01/96, período estranho ao lançamento, despropositado falar-se em recolhimento de acordo com a lei vigente a partir de 10/10/95, eis que, nos termos do art. 52, X, da Carta Constitucional, com aquela resolução senatorial, os malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tiveram suspensa sua execução. Portanto, só cabíveis os argumentos da recorrente até 09/10/1995, porém não pertinentes, como a seguir passo a analisar a matéria.

Conforme reiteradamente venho me manifestando, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 teve eficácia *ex tunc*. Dessa forma, rege a exação do PIS, em sua integralidade, a LC nº 7/70, bem como suas alterações, como a da LC nº 17/73 que alterou a alíquota do PIS faturamento.

Com efeito, esse é o entendimento do STF, que assim se posicionou quando discutiu os termos da declaração de inconstitucionalidades dos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Nos embargos de declaração em Recurso Extraordinário nº 168554-2/RJ (D.J. 09/06/95) 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 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 retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A 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 decreto-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 7/70. Neste sentido é meu voto."*

Mantendo esse entendimento o Excelso Pretório assim ementou os Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181165-7/DF em Acórdão votado em 02 de abril de 1996, por sua Segunda Turma:



Processo nº : 13807.005197/00-86  
Recurso nº : 121.166  
Acórdão nº : 201-77.172

"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. ...."

Então, até que a MP nº 1.212/95 surtisse seus efeitos no sentido da mudança da forma de cálculo do PIS, continuou vigendo a sistemática estabelecida na Lei Complementar nº 7/70. Dessarte, consoante entendimento do STF, no período abarcado pelo lançamento, a lei impositiva a ser utilizada na exação do PIS é a Lei Complementar nº 7/70 e suas alterações, mesmo que à época do recolhimento, ao menos até 09/10/95, estivesse em vigência os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Mas, em síntese, até a vigência da MP nº 1.212/95, a alíquota era de 0,75%, pois com a perda da eficácia dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, passa a vigor, *ex tunc*, a LC nº 7/70 e suas alterações posteriores, como a que ocorreu com a modificação da alíquota através da LC nº 17/73.

Assim, despropositada a pretensão de que seja aplicado à espécie o parágrafo único do art. 100 do CTN. Da mesma forma, descabível falar-se em modificação de critério jurídico *in casu*, pois tal não ocorreu, mas sim uma consequência da declaração de inconstitucionalidade de norma declarada inconstitucional pelo plenário da Suprema Corte, a quem cabe dar a última palavra acerca da constitucionalidade das leis. O raciocínio é o mesmo em relação aos contribuintes que pedem a repetição do indébito com base na mesma declaração de inconstitucionalidade, vez que recolheram o PIS com base em norma inconstitucional, porém no lado reverso.

Quanto ao questionamento da base de cálculo, se ela corresponde ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo de seis meses o prazo de recolhimento do tributo, também é matéria objeto de reiterados julgamentos por esta Eg. Câmara.

Em variadas oportunidades manifestei-me no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida<sup>1</sup>, entendendo, em *ultima ratio*, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador, em momentos temporais distintos. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada à norma legal ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações: uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva. A questão cingir-se-ia, então, em sabermos se o legislador teria competência para tal, vale dizer, se poderia eleger como base impositiva momento temporal dissociado do aspecto temporal do próprio fato gerador.

E, neste último sentido, da legalidade da opção adotada pelo legislador, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF<sup>2</sup> e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido

<sup>1</sup> Acórdãos nºs 210-72.229, votado por maioria em 11/11/1998, e 201-72.362, votado à unanimidade em 10/12/98.

<sup>2</sup> O Acórdão nº CSRF/02-0.871<sup>2</sup> também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RDs/203-0.293 e 203-0.334, julgado em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.300 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho de 2001, teve votação unânime nesse sentido.



Processo nº : 13807.005197/00-86  
Recurso nº : 121.166  
Acórdão nº : 201-77.172

de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica impositiva tributária, a qual entende, como averbado, despropositada a disjunção temporal de fato gerador e base de cálculo.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,<sup>3</sup> veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

*“TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*

*Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*

*A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*

*Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

*Recurso Especial improvido. ”*

Com efeito, rendo-me ao ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, em Parecer não publicado, quando, referindo-se à sua conclusão de que a base de cálculo do PIS, até 28 de fevereiro de 1996, era o faturamento do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, sem aplicação de qualquer índice de correção monetária, nos termos do art. 6º, *caput*, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, assim averbou:

*“Trata-se de ficção jurídica construída pelo legislador complementar, no exercício de sua competência impositiva, mas que não afronta os princípios constitucionais que tolhem a iniciativa legislativa, pois o factum colhido pelos enunciados da base de cálculo coincide com a porção recolhida pelas proposições da hipótese tributária, de sorte que a base imponível confirma o suposto normativo, mantendo a integridade lógico-semântica da regra-matriz de incidência. ”*

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, como *in casu*, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam refeitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a data de vencimento para pagamento da vergastada contribuição.

Por fim, quanto à arguição da ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros moratórios, também é de ser rechaçada. A Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos poderes. Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquirir se determinada lei padece de algum vício formal

<sup>3</sup> Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 29/05/2001.



**Processo nº** : 13807.005197/00-86  
**Recurso nº** : 121.166  
**Acórdão nº** : 201-77.172

ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95. Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação a créditos tributários da União.

Dessarte, a aplicação da taxa Selic com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

Em consequência, refeitos os cálculos com base na sistemática da semestralidade, restando débito, em relação a este incidirão multa de ofício e juros de mora com base na taxa Selic.

Forte em todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para que os cálculos sejam refeitos, tendo como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até o respectivo vencimento do tributo, à alíquota de 0,75%.

Se deste recálculo restar crédito a favor da Fazenda Nacional, sobre ele incidirão multa de ofício e juros de mora com base na taxa Selic.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de setembro de 2003.

JORGE FREIRE