



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 13807.006000/2001-79
Recurso nº 123.807 Voluntário
Matéria PIS
Acórdão nº 201-77.832
Sessão de 14 de setembro de 2004
Recorrente CIA. DE CIMENTOS DO BRASIL
Recorrida DRJ em São Paulo - SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/1995 a 29/02/1996

PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PRAZO.

A receita da contribuição para o PIS não integra o Orçamento da Seguridade Social e, conseqüentemente, a ela não se aplica a Lei nº 8.212/91. É de cinco anos o prazo para a Fazenda Pública exercer o direito de constituir, pelo lançamento, o crédito tributário do PIS, contado da ocorrência do fato gerador, na hipótese de ter havido pagamento.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a decadência. Vencidos os Conselheiros José Antonio Francisco (Relator), Antonio Carlos Atulim e Adriana Gomes Rêgo Galvão. A Conselheira Josefa Maria Coelho Marques apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto para redigir o voto vencedor.

Josefa Maria Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

Walber José da Silva
WALBER JOSÉ DA SILVA
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Sérgio Gomes Velloso.

Relatório

Trata-se de auto de infração do PIS (fls. 137 a 146) lavrado para exigir a diferença de valores entre o que foi recolhido pela recorrente, calculado à alíquota de 0,65%, e o que seria devido pela alíquota de 0,75%, relativamente aos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996.

Cópias dos MPF constaram das fls. 1 a 4; o demonstrativo consolidado, da fl. 5; cópias do termo de início e intimação, das fls. 4 e 5; demonstrativos da base de cálculo, preenchidos pela recorrente, das fls. 8 a 11; demonstrativo de apuração de débitos, das fls. 12 a 17; despacho para formalização do processo, da fl. 18; e cópias de documentos da Ação Judicial nº 1999.03.00.033944-6, das fls. 19 a 136.

O Termo de Verificação de fls. 137 a 140 resumiu os procedimentos da fiscalização.

A interessada apresentou a impugnação de fls. 148 a 159, acompanhada da procuração de fl. 160.

Alegou, preliminarmente, a nulidade do procedimento, à vista de não ter sido emitido, segundo sua interpretação, Mandado de Procedimento Fiscal.

A seguir, alegou que teria ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em face do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, alegou que teria cumprido o que fora determinado pela Medida Provisória nº 1.212, de 1995, art. 18, que especificou que a sua entrada em vigência ocorreria em 1º de outubro de 1995 e que não poderia ser punida “por ter obedecido à disciplina estabelecida pela Medida Provisória”, “vigente à época dos fatos que geraram esta autuação fiscal”.

Em relação à multa, alegou que não seria cabível, pelo fato de ter efetuado os recolhimentos de acordo com a legislação vigente à época.

No tocante aos juros de mora, alegou ser ilegal e inconstitucional a utilização da taxa Selic.

Por fim, requereu que fosse cancelada a autuação pela apreciação do mérito, em face do disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59, § 3º.

Posteriormente, apresentou o pedido de fl. 162 para juntar a cópia de estatuto social de fls. 164 a 181. Em 16 de julho de 2000 o procurador tomou vistas do processo, conforme documentos de fls. 182 a 186.

A DRJ em São Paulo I - SP apreciou a impugnação, pelo Acórdão nº 572, de 20 de março de 2002 (fls. 191 a 201), mantendo o lançamento.

Segundo a DRJ, os casos de nulidade resumir-se-iam aos previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59; a falta de MPF não implicaria nulidade. Quanto à decadência, seria

   2

de 10 (dez) anos, nos termos do Decreto-Lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, e da Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991.

No mérito, considerou que, relativamente aos períodos objetos da autuação, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da disposição do art. 15, parte final, da MP nº 1.212, de 1995, em face do princípio da anterioridade nonagesimal.

Adotando oficialmente a posição do STF, a Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 6, de 19 de janeiro de 2000, que determinava a aplicação da LC nº 7, de 1970, aos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996.

Quanto à multa, ela comporia a autuação, em face do disposto nos arts. 988 do RIR/94 e 161 do CTN. Finalmente, em relação aos juros, considerou que não poderia apreciar questão de inconstitucionalidade de lei.

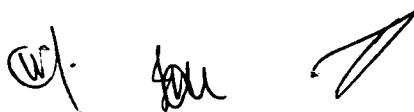
Contra o Acórdão da DRJ em São Paulo I - SP, a interessada apresentou o recurso voluntário de fls. 205 a 223, repetindo as alegações da impugnação e enfatizando a nulidade da autuação, por falta de MPF, e a ocorrência de decadência.

Em relação à falta de MPF, alegou que as disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não seriam as únicas hipóteses de nulidade. Segundo a recorrente, o MPF seria norma de procedimento administrativo, que representaria norma complementar de direito tributário, de acordo com o art. 100 do CTN.

Quanto à decadência, alegou que se trataria de matéria que somente poderia ser veiculada por lei complementar.

Tendo em vista a perda de mandato do Conselheiro-Designado Antonio Mario de Abreu Pinto e a não formalização do acórdão até a presente data, conforme despacho nº 201-088 de fl. 239, foi designado o Conselheiro Walber José da Silva para a elaboração do acórdão, nos termos do inciso II do art. 38 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998).

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

Em relação à preliminar, a leitura literal do conteúdo dos MPF que constam dos autos realmente daria conta de que a questão de diferença de alíquota não estaria neles incluída, uma vez que, relativamente às verificações obrigatórias (fl. 1), caberia apenas a análise de diferenças de base de cálculo dos tributos e contribuições sociais, relativamente aos últimos cinco anos.

Entretanto, essa disposição deve ser interpretada extensivamente, pois a finalidade do dispositivo é a conferência da correta apuração dos tributos e contribuições, que depende igualmente da base de cálculo e da alíquota.

Ademais, as portarias que disciplinam o MPF não são normas de direito tributário, mas sim de direito administrativo, não se lhes aplicando as normas do CTN citadas pela recorrente.

De fato, o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle interno, destinado apenas ao controle da regularidade do procedimento realizado pelo funcionário público.

Não se trata de instrumento que confira competência ao agente fiscal, que decorre diretamente da lei, nem que restrinja a atuação do agente em relação às infrações cometidas pelo fiscalizado, em face de não existir lei prevendo tal restrição.

Portanto, a fiscalização de outras matérias que não estejam especificadas no MPF não restringe a competência do agente fiscal e, assim, não causa a nulidade formal dos procedimentos. A única consequência da falta do MPF, nessas circunstâncias, é a possibilidade de punição administrativa do agente, após instauração de regular processo administrativo disciplinar.

Quanto à decadência, dispõe o art. 146, III, da Constituição Federal que se trata de matéria a ser disciplinada por norma geral de direito tributário. As normas gerais de direito tributário são veiculadas por lei complementar, nos termos do dispositivo acima citado.

Entretanto, segundo o art. 29, I, e parágrafos da Constituição Federal, em termos de competência legislativa concorrente, a lei federal deve tratar apenas de normas gerais, sendo ilegais (contrárias às normas gerais), em consequência, as leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais que não estiverem de acordo com aquela.

Portanto, embora caiba à lei complementar disciplinar a questão da decadência, em matéria de direito tributário, o art. 150, § 4º, do CTN permite que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a lei ordinária fixe prazo diverso daquele lá previsto.



No caso do PIS, aplica-se-lhe o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que, em princípio, enquadra-se na permissão do mencionado artigo do CTN.

Nos termos do art. 239 da Constituição, a contribuição para o PIS destina-se ao financiamento do abono salarial e do seguro desemprego, que são atribuições da previdência social, nos termos do art. 201 da Constituição Federal.

Assim, independentemente da disposição do Decreto-Lei nº 2.052, de 1983, art. 3º, a arrecadação do PIS pertence à Seguridade Social, fazendo com que tenha a mesma natureza das contribuições do art. 195 da Constituição, que trata das contribuições sociais que financiam o orçamento geral da Seguridade Social.

Dessa forma, sendo contribuição social da mesma natureza das contribuições do art. 195 da Constituição, deve-se-lhe aplicar todas as normas e princípios que especificamente se refiram àquelas contribuições, em detrimento das normas gerais que se aplicam aos impostos.

Prova disso é que o art. 149 da Constituição, em sua parte final, determina, relativamente ao princípio da anterioridade, que, no caso das contribuições sociais, deve ser *“observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”* (destacou-se).

O referido art. 195, § 6º, por sua vez, determina que *“As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, ‘b’”*.

Portanto, segundo o texto literal da Constituição, somente às contribuições sociais do artigo 195 se aplicaria o princípio da anterioridade nonagesimal.

Entretanto, todas as decisões do Supremo Tribunal Federal que apreciaram a matéria até o presente momento consideraram que o princípio da anterioridade que se aplica ao PIS é o nonagesimal, embora não seja contribuição prevista no art. 195.

Muito embora a contribuição para o PIS das empresas privadas também tenha a mesma base de cálculo da Cofins, somente essa última contribuição está prevista no art. 195 da CF, que trata apenas das contribuições que financiam o orçamento geral da Seguridade Social. O PIS, além de estar previsto em outro artigo (239), destina-se ao financiamento específico do abono salarial e seguro desemprego e ainda incide sobre a folha de salários, tratando-se de contribuição paralela àquelas criadas pelo art. 195.

O fato de o STF sequer ter cogitado da aplicação do princípio da anterioridade do art. 150, III, “b”, no caso do PIS, demonstra o que foi anteriormente afirmado.

Assim, todas as regras que se aplicarem às contribuições do art. 195 devem também ser aplicadas ao PIS, inclusive as disposições sobre decadência.

Portanto, não houve decadência.

No tocante ao mérito da exigência, é necessário esclarecer o que ocorreu com a MP nº 1.212, de 1995, e suas reedições e com a Lei nº 9.715, de 1998.

A referida Medida Provisória, de 28 de novembro de 1995, foi publicada no dia 29 de novembro no Diário Oficial da União. Apesar de publicada em novembro, trouxe, em seu art. 15, a seguinte disposição:

“Art. 15. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.”

A parte final do dispositivo feria o princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, III, “b”, da Constituição, pois pretendia alcançar fatos ocorridos anteriormente à data de sua publicação.

Essa medida provisória foi reeditada, com alterações, sob os números 1.249, 1.286, 1.325, 1.365, 1.407, 1.447, 1.495, 1.495-8, 1.495-9, 1.495-10, 1.495-11, 1.495-12, 1.495-13, 1.546, 1.546-15, 1.546-16, 1.546-17, 1.546-18, 1.546-19, 1.546-20, 1.546-21, 1.546-22, 1.546-23, 1.546-24, 1.546-25, 1.546-26, 1.623-27, 1.623-28, 1.623-29, 1.623-30, 1.623-31, 1.623-32, 1.623-33, 1.676-34, 1.676-35, 1.676-36, 1.676-37 e 1.676-38, até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1995. O dispositivo que tratou da eficácia retroativa da norma foi reproduzido no art. 18 da Lei.

Contra a reedição de número 1.325, de 09 de fevereiro de 1996, foi apresentada a ADI nº 1.417, distribuída em 5 de março de 1996. Nessa reedição, o artigo que imprimia o efeito retroativo era o 17.

Na apreciação da medida cautelar, o STF decidiu suspender, até o exame do mérito da ação, o dispositivo do art. 17, unicamente por ferir o princípio da irretroatividade, conforme trecho do voto do Ministro-Relator, Octávio Gallotti abaixo reproduzido:

“É, contudo, inegável o relevo da arguição de retroatividade da cobrança, expressamente estipulada na cláusula final do art. 17 do ato impugnado, em confronto com o princípio consagrado no art. 150, III, ‘a’, da Constituição.

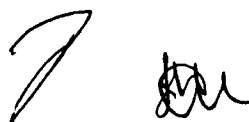
Satisfeitos os pressupostos legais à sua concessão, defiro, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender os efeitos da expressão ‘aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995’, contida no art. 17 da Medida Provisória nº 1.325, de 9 de fevereiro de 1996.”

A decisão foi publicada no DOU no dia 24 de maio de 1996.

Na apreciação do mérito, o STF manteve a decisão da cautelar, em acórdão publicado em 23 de março de 2001:

“Recordo que data de 29 de novembro de 1995 a publicação da Medida Provisória nº 1.212, ponto de partida da estirpe legiferante ininterrupta de que ora nos ocupamos, e onde já se fazia presente (art. 15) a cláusula de vigência a partir de 1º de outubro de 1995.

No intuito de justificar esse efeito retroativo, aduz, às fls. 4819, o parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, anexado às informações:



‘No caso ‘sub examine’, como demonstrado, a Medida Provisória nº 1.325/96 não instituiu e nem modificou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP. Apenas dispôs acerca de aspectos pertinentes à incidência das referidas exações, tendo em vista a suspensão da eficácia dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88, pelo Senado Federal. Manteve as mesmas alíquotas e as mesmas bases de cálculo previstas pelas Leis Complementares 7 e 8/70.

22. A edição da MP teve por finalidade evitar que houvesse uma eventual ‘vacatio’ decorrente de uma equivocada interpretação da suspensão efetivada pelo Senado, a qual poderia ensejar a paralisação do recolhimento das contribuições, em virtude de dúvidas dos contribuintes e administradores a respeito de como recolher e calcular as multicitadas contribuições. Em não havendo instituição e nem modificação das contribuições, pela criticada Medida Provisória, não há que se cogitar em observância do prazo de 90 dias para a referida norma poder ser aplicada.

23. Por esse mesmo motivo, também carece de razão o argumento da Requerente de que haveria retroatividade da Medida impugnada e das suas antecessoras. Ora, a norma em tela imbuíu-se de natureza explicativa e regulamentadora de Lei Complementar e exações já existentes, sem em nada alterá-las. Assim, qual a ofensa ao Texto Constitucional praticada? Qual o prejuízo financeiro ou moral causado? ‘Permissa venia’, as alegações da Requerente são completamente vazias e despidas de fundamentação.’ (fls. 4819)

Note-se, contudo, que, em face da suspensão determinada pelo Senado Federal (Res. 49-95) e decorrente da declaração de inconstitucionalidade formal pelo Supremo Tribunal dos decretos-leis citados (RE 148.754), prevalece, obviamente, ‘ex-tunc’, a invalidade da obrigação tributária questionada.

Não pode, pois, a ulterior criação da contribuição, já agora pelo emprego do processo legislativo idôneo, pretender tirar partido do passado inconstitucional, de modo a dele extrair a validade do pretendido efeito retrooperante.

Acolhendo o parecer e confirmando o decidido quando da apreciação da medida cautelar, julgo, em parte, procedente a ação, para declarar a inconstitucionalidade, no art. 18 da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, da expressão ‘aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995’.”

A aludida alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional baseou-se no fato de a Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, ter sido publicada em 10 de outubro de 1995.

Além dessa ADI, a matéria foi ainda apreciada pelo Plenário do STF no julgamento do RE nº 232.896, distribuído em 4 de agosto de 1998.

Em decisão publicada em 1º de outubro de 1999, que resultou na edição, pelo Secretário da Receita Federal, da Instrução Normativa SRF nº 6, de 2000, o STF decidiu o seguinte:



"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 'aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995' e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do STF: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, 'DJ' de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte."

Conforme trecho do Ministro-Relator, Carlos Velloso, abaixo reproduzido, pode-se verificar que a questão da anterioridade foi apreciada no RE:

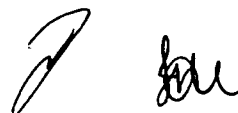
"O RE é de ser conhecido e provido, no ponto, em parte, simplesmente para que seja observado o princípio da anterioridade nonagesimal, contados os noventa dias a partir da veiculação da Med. Prov. nº 1.212, de 28.11.95, pelo que declaro a inconstitucionalidade da disposição inscrita no seu artigo 15 - 'aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995'."

Portanto, o RE apreciou apenas a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, matéria que não foi objeto de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.417, conforme já esclarecido.

Conforme os trechos das decisões já citadas e da ementa do acórdão pronunciado na ADIn, abaixo reproduzida, a inconstitucionalidade declarada foi apenas a parte final do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998:

"EMENTA: Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98. (Sic)"

O fato relevante é que a análise disse respeito à irretroatividade da aplicação da lei, e não ao princípio da anterioridade nonagesimal, pois a primeira parte do artigo, que diz que a MP (ou lei) entraria em vigor na data de sua publicação, foi mantida incólume no ordenamento jurídico.



Quanto ao mês de outubro de 1995, a **declaração de** inconstitucionalidade da parte final do artigo em questão impede que se possam **aplicar** a esse período as novas disposições.

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, conforme ressaltado por Alexandre de Moraes (DIREITO Constitucional, 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2000, p. 594-6), no entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que implicam “a total nulidade dos atos emanados do Poder Público”.

Ademais, no presente caso, está-se tratando de **uma MP** que foi publicada em 29 de novembro de 1995. Portanto, a alegação da recorrente de que teria cumprido a nova lei, relativamente ao mês de outubro, é despropositada, pois **como poderia** aplicar em outubro uma lei que somente foi publicada no final de novembro?

Dessa forma, e ainda considerando as **demais razões** adiante expostas, o lançamento relativo ao mês de outubro é procedente.

Entretanto, a partir do período de novembro de 1995, a situação é outra.

A questão, aqui, é saber se a aplicação da lei a **partir** da data de sua publicação, que ocorreu em 29 de novembro de 1995, dependeria da **parte** do artigo declarada inconstitucional pelo STF, considerando que a parte inicial do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, não foi considerada inconstitucional, permanecendo com a **seguinte redação**:

“Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação (...).”

Somente a aplicação do princípio da anterioridade **nonagesimal** ao presente caso é que poderia afastar a aplicação da nova lei a partir de 29 de novembro. Sobre o citado princípio, diz o art. 195, § 6º, da Constituição Federal:

“§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’.”

Esse princípio aplica-se às contribuições sociais, no lugar do princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, “b”, da Constituição, **por expressa** determinação do art. 149, *caput*, parte final, e do próprio art. 195, § 6º, parte final, **conforme** explicitado.

O art. 150, III, “b”, da CF diz:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

(...)”.

A principal diferença entre os dois princípios, além do prazo, é o fato de que a disposição do art. 195, § 6º, refere-se a instituição ou modificação, enquanto que a disposição acima citada refere-se a instituição ou aumento.

O § 6º do art. 195 tem uma redação semelhante à do art. 150, III, “b”. Esse último fala em cobrar tributos no mesmo exercício em que tenham sido instituídos ou aumentados. O primeiro fala em exigir contribuição antes de noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

Importa, portanto, saber se “modificação” representa qualquer alteração, para aumentar ou diminuir a contribuição a que se refere a lei, ou apenas para “aumentar”.

Se se concluísse que qualquer modificação da lei, no caso de contribuições sociais, devesse obedecer ao dispositivo, então se teria uma *vacatio legis* de 90 (noventa) dias, pois qualquer lei que tratasse de contribuições sociais somente entraria em vigor após esse prazo.

Mas, tanto num caso quanto noutro, somente faz sentido falar em poder cobrar ou poder exigir, quando a lei tenha modificado o tributo ou contribuição, a parcela que tenha passado a ser devida após a publicação da lei. Portanto, o sentido do termo modificado, contido no § 6º em questão, pode ser entendido como aumentado.

Ademais, segundo as disposições do art. 195, § 6º, e do art. 149, *caput*, a Constituição deixou claro que a irretroatividade aplica-se às contribuições sociais do art. 195. Se o princípio da anterioridade nonagesimal devesse ser aplicado em todos os casos, então não haveria a menor necessidade de previsão do princípio da irretroatividade, por ser aquele, nessa hipótese, mais restritivo do que esse último.

Segundo Maria Helena Diniz (Lei de introdução ao Código Civil Interpretada, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 50), “*Vigor normativo é a qualidade do preceito legal relativa à força vinculante, pois não haverá, então, como subtrair-se ao seu comando. O vigor decorre da vigência da norma, uma vez que sua obrigatoriedade só surgirá com seu nascimento, perdurando enquanto a norma tiver existência específica*”.

A mesma autora esclareceu (p. 53) que “O intervalo entre a data de sua publicação e sua entrada em vigor chama-se *vacatio legis*”, enquanto analisava o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, que assim dispõe:

“Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o País 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.”

Conforme anteriormente afirmado, se a aplicação do art. 195, § 6º da Constituição independesse de a lei aumentar ou diminuir a exação, então a disposição representaria uma *vacatio legis* geral (para todas as leis que tratassem de contribuições sociais), impondo um prazo de 90 (noventa) dias para a entrada em vigor da lei.

Assim, não só a parte final do art. 18 da lei estaria em conflito com a Constituição, como também a sua parte inicial.

Portanto, são quatro as conclusões: 1) a inconstitucionalidade da parte final do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, não implica que a lei não pudesse ser aplicada a partir da sua publicação, em face da disposição da parte inicial do artigo; 2) o princípio da anterioridade nonagesimal não é *vacatio legis* geral, uma vez que sua aplicação restringe-se aos casos em que haja instituição ou majoração da contribuição; 3) assim, a parte inicial do mencionado art. 18 não entra em conflito com a disposição do art. 195, § 6º, da CF, nos casos de redução da contribuição; e 4) ainda que a anterioridade nonagesimal fosse uma *vacatio legis* incondicional, a não aplicação da lei, nos casos de redução da contribuição, dependeria da inconstitucionalidade da parte inicial de seu art. 18.

Dessa forma, a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, é irrelevante para a aplicação da MP a partir de novembro de 1995, no presente caso, pois se trata de situação em que não se deve aplicar a anterioridade.

Num exame teórico da aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, poder-se-ia considerar que, havendo alterações da base de cálculo e da alíquota da contribuição, não se poderia saber, de antemão, se a nova lei aumentaria ou diminuiria os valores devidos. Assim, poder-se-ia dizer que somente seria possível conhecer os efeitos da nova lei no caso concreto, razão que levaria à aplicação da anterioridade em todos os casos.

Entretanto, o mesmo fato ocorreria em relação à anterioridade do art. 150, III, “b”, que estabeleceu, apesar disso, que a restrição somente incidiria nos casos de aumento de tributos.

Ademais, está-se analisando um caso concreto, em que se conhecem os efeitos da nova lei. Veja-se que não se fala em divergências relativas às bases de cálculo, pois o resultado da autuação decorreu apenas da diferença de alíquotas. Assim, tanto a Fiscalização quanto a recorrente não discordam da base de cálculo, de forma que somente é relevante para o caso a redução da alíquota estabelecida pela MP nº 1.212, de 1995, suas reedições e a lei de conversão.

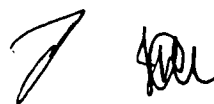
Portanto, a nova lei, que reduziu as alíquotas para 0,65%, poderia ser aplicada já ao fato gerador de novembro de 1995, sem que isso importasse violação do princípio da anterioridade nonagesimal.

Veja-se que essa matéria foi apreciada pelo Plenário do STF no julgamento da ADI nº 1.135-DF. O relator, Min. Carlos Velloso, fez essa afirmação em seu voto, que foi vencido. Também destacou ser a mesma a opinião do Procurador-Geral da República, que citou a doutrina de Pinto Ferreira em seu parecer.

Pode haver dúvidas sobre essas conclusões, se se considerar que o fato de a lei entrar em vigor na data de sua publicação não implique sua aplicação imediata (eficácia) e que a anterioridade nonagesimal é uma *vacatio legis* geral.

Nessa hipótese, ter-se-ia uma *vacatio legis* de 90 (noventa) dias geral, prevista na Constituição, sem que a lei determinasse *vacatio legis* contrária, e, à semelhança do art. 1º da LICC, não havendo disposição contrária na lei, aplicar-se-ia a regra geral.

Nessa hipótese, a disposição da parte final do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, infringiria dois princípios constitucionais: 1) no período até a data da publicação da lei, o



princípio da irretroatividade; e 2) no período da publicação da lei até fevereiro de 1996, o da anterioridade nonagesimal.

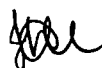
No RE nº 232.896-PA, o Min. Carlos Velloso aparentemente seguiu o que o STF decidira na ADI nº 1.135-DF, declarando a inconstitucionalidade do art. 15 da Lei nº 9.715, de 1998, por ofensa ao princípio da anterioridade, e não ao da irretroatividade (obviamente, a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal abrange a do princípio da irretroatividade).

Entretanto, o relator para o acórdão no ADI nº 1.135-DF, Min. Sepúlveda Pertence, não discordou propriamente do relator na aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal. A razão da discordância estava no fato de haver, naquele caso, uma retroatividade (da mesma forma que na ADI nº 1.417) implícita no texto da primeira medida provisória.

Essa questão disse respeito ao plano de Seguridade Social dos servidores. A Lei nº 8.688, de 1993, estabeleceu uma tabela de alíquotas que vigeria até 30 de junho de 1994. A MP nº 560, de 26 de julho de 1994, pretendeu reinstaurar a tabela, cuja vigência já se havia esgotado (em 30 de junho), de forma retroativa àquela data.

Como se tratava de nova instituição da contribuição, obviamente deveria ser obedecido o princípio da anterioridade nonagesimal. A questão da irretroatividade, no caso, ficou absorvida pela anterioridade, já que aquela é mais restritiva do que esta, no caso de instituição de nova contribuição.

Dessa forma, não há fundamentos suficientes na jurisprudência do STF que permitam afastar a tese de que a anterioridade nonagesimal somente deva ser aplicada quando a lei aumente contribuição já instituída¹



¹ Na nº ADI 1137, o Min. Carlos Velloso fez aditamento ao voto, em que asseverou:

"O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: - Sr. Presidente, gostaria de fazer breve aditamento ao meu voto. Desejo salientar que o entendimento que sustentei não é destoante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que toca ao princípio da anterioridade, ou ao princípio da vacatio legis de noventa dias, do § 6º do art. 195 da Constituição.

É que, não tendo havido majoração da alíquota da contribuição, como ficou claro no julgamento, certo que a medida provisória, sem solução de continuidade, instituiu alíquota igual à que vinha sendo cobrada, não seria caso de se invocar o princípio da anterioridade, tendo em linha de conta a sua finalidade, que é simplesmente esta: não ser o contribuinte surpreendido com cobrança nova ou maior alíquota do tributo. Ora, se nenhuma maior alíquota ocorreu, se a alíquota continuou, sem solução de continuidade, a mesma que vinha sendo observada, não haveria de se falar em princípio da anterioridade ou na vacatio legis de noventa dias, inscrita no § 6º do art. 195 da Constituição Federal.

Há mais

A Med. Prov. nº 560, de 24.07.94 - a primeira - foi editada, conforme mencionado, no mês de julho/94. A lei estabelecia alíquotas até 30.06.94. Editada a Med. Prov. nº 560 no correr do mês de julho, fixando alíquota para ser cobrada a partir de 30 desse mesmo mês, não me pareceu ocorrer nenhum hiato: até 30.06.94, as alíquotas seriam da lei; a partir de 30.07.94, as da Med. Prov. 560, de 24.07.94.

Também por isso não há falar em princípio da anterioridade ou na vacatio legis de noventa dias do § 6º do art. 195, CF.

Estou coerente com o voto que proferi no RE 138.284-CE, que cuidava das contribuições sociais da Lei 7.689, de 15.12.88 (RTJ 143/313). Ali, exige a observância da vacatio legis, porque se tratava de contribuição nova, que fora instituída pela Lei 7.689, de 15.12.88. Ela não poderia incidir, portanto, sobre o lucro apurado em 31.12.88. A questão, pois, é diferente da que hoje tratamos."



Voltando à questão da parte inicial do art. 18 da Lei nº 9.718, de 1998, poder-se-ia insistir em que o art. 195, § 6º, da Constituição estabeleceu que qualquer mudança teria de se submeter ao prazo de noventa dias. Assim, ter-se-ia que concluir que, sendo a anterioridade uma espécie específica de *vacatio legis* determinada pela Constituição, a parte inicial do art. 18 seria inconstitucional.

Entretanto, inexistente decisão do STF, com efeito *erga omnes*, impedindo a aplicação da MP nº 1.212, de 1995, a partir da data de sua publicação.

Com esse pressuposto, passa-se a tratar dos efeitos da eventual existência de inconstitucionalidade da aplicação da MP no período relativo à anterioridade nonagesimal.

No caso das declarações de inconstitucionalidade no sistema concentrado, a publicação da decisão do STF já produz efeitos *erga omnes*.

Nas demais ações, as eventuais declarações de inconstitucionalidade, no âmbito do sistema difuso, apenas atingem as partes envolvidas no processo, enquanto, em razão de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, o Senado Federal não publique resolução, suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional.

Entretanto, o Poder Executivo não fica totalmente impossibilitado de afastar a aplicação das normas inconstitucionais, na forma da lei, desde que o STF já se tenha pronunciado de forma definitiva sobre a matéria.

Nesse contexto, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 77, autorizou o Poder Executivo a tomar providências para dispensar o lançamento, retificar valores lançados ou declará-los extintos e formular desistências de ações judiciais.

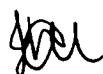
O Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, disciplinou a matéria em relação à Receita Federal, autorizando o Secretário da Receita Federal a determinar que não fossem lançados créditos tributários exigidos com base em lei declarada inconstitucional pelo STF.

No caso da MP nº 1.212, de 1995, foi adotada a Instrução Normativa SRF nº 6, de 19 de janeiro de 2000, em face do julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, que considerou inconstitucional a aplicação da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, aos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, por violação ao princípio da anterioridade.

Portanto, o afastamento da aplicação da MP no período em questão tem respaldo no Decreto nº 2.194, de 1997, mas somente nos casos em que o auto de infração tenha sido lavrado sob o fundamento da referida MP.

A aplicação da lei antiga, no lugar da lei nova, ao contribuinte que não tenha litigado contra a União e tenha efetuado o recolhimento, segundo as disposições da lei, é caso diverso, não se enquadrando nas previsões do Decreto nº 2.194, de 1997.

Ainda a respeito da questão, o Decreto nº 2.346, de 1997, dispõe o seguinte, em seu art. 1º:



“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 direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

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

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.”

O objetivo do decreto é, claramente, evitar litígios judiciais e administrativos, relativamente a casos em que tenha havido lançamento com base na lei nova, que não poderia ser aplicada em face de sua declaração de inconstitucionalidade. A medida, portanto, tem nítida finalidade de economia processual.

Entretanto, representa caso exatamente contrário ao presente, pois não se trata aqui de afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional (no sistema difuso, já que a ADIn nº 1.417 disse respeito apenas à irretroatividade), mas sim de afastar a norma anterior, pelo fato de, à época dos recolhimentos, estar vigendo a norma posteriormente declarada inconstitucional.

Assim, aplicando-se ao caso a disposição do art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda o afastamento da aplicação de lei por motivo de inconstitucionalidade, em decorrência das disposições legais anteriormente citadas, verifica-se que a situação presente (violação da anterioridade no período de novembro de 1995 a fevereiro de 1996) não se enquadra nas disposições do inciso I, por não ter o Senado Federal expedido resolução, nem nas do II, uma vez que não houve autorização da extensão dos efeitos jurídicos pelo Presidente da República.

Aliás, no caso sequer poderia haver expedição de resolução pelo Senado, pois a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, foi declarada em ação direta, mas devido à violação da irretroatividade.

Portanto, não há como afastar a aplicação da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, aos períodos de novembro de 1995 a fevereiro de 1996, pois os pagamentos efetuados pela recorrente extinguíram os créditos tributários, nos termos da lei vigente à época, constituindo-se em atos jurídicos perfeitos.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso, relativamente às questões preliminares, e por lhe dar provimento parcial, relativamente ao mérito, para cancelar as exigências relativas aos meses de novembro de 1995 a fevereiro de 1996.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004.


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO



Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator-Designado

Discordo do ilustre Conselheiro-Relator de que ao PIS aplica-se a Lei nº 8.212/91, relativamente à decadência.

Em primeiro lugar, a receita do PIS não integra o Orçamento da Seguridade Social. Sua arrecadação destina-se ao financiamento do programa seguro-desemprego, do abono salarial (14º salário) e de programas de desenvolvimento econômico, conforme determina o art. 239, e seu § 1º, da Constituição Federal, *verbis*:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º Dos recursos mencionados no ‘caput’ deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.”

Como não poderia deixar de ser, a Lei nº 8.212/91 enumera, no parágrafo único do seu art. 11, as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, e dentre estas estão as contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, relacionadas no art. 23. Neste dispositivo não consta a contribuição para o PIS:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;



e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

Art. 23. *As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; (Redação original. Alterado pela Lei Complementar nº 70/91)

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. (Redação original. Alterado pela Lei nº 9.249/95)

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). (Redação original. Alterado pela Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 9.249/95).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25." (grifei)

O produto da arrecadação do PIS não é receita da Seguridade Social e, conseqüentemente, não integra o Orçamento da Seguridade Social, que compreende as ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, por definição constitucional² e legal³.

Conclui-se, portanto, que ao PIS não se aplicam os preceitos da Lei nº 8.212/91. Em conseqüência, e por força do comando contido no art. 149 da CF/88⁴, a contribuição para o PIS está sujeita às mesmas normas dos tributos em geral.

Em segundo lugar, estando a contribuição para o PIS sujeita às normas gerais da legislação tributária, o prazo para a constituição do crédito para sua exigência é aquele determinado no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Na hipótese de ter havido o pagamento antecipado, a Fazenda Pública tem o prazo também de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar o lançamento e, conseqüentemente, constituir eventuais diferenças de crédito da contribuição (art. 150, § 4º, do CTN).

No caso sob exame, em todos os períodos de apuração, objeto do lançamento, houve pagamento antecipado, conforme demonstrativos de fls. 12 e 13. A Fiscalização efetuou

² "Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social." (CF/88).

³ "Art. 1º A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social." (Lei 8.212/91)

⁴ "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo." (CF/88)

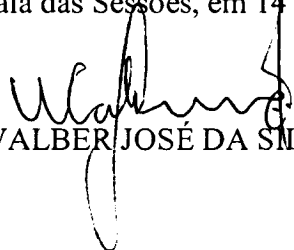
a alocação dos referidos pagamentos e apurou a diferença. Nestas condições, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

A recorrente tomou ciência do auto de infração no dia 23/05/2001, estando alcançado pelo instituto da decadência o crédito tributário do PIS cujo fato gerador ocorreu a mais de cinco anos, ou seja, antes de 23/05/1996.

O lançamento alcançou fatos geradores ocorridos entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, portanto, quando da ciência do auto de infração, pela recorrente, os créditos tributários já estavam extintos pela decadência.

Pelas razões acima, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência suscitada pela empresa recorrente para declarar a extinção do crédito tributário lançado e, conseqüentemente, dar provimento ao recurso voluntário sem o exame do mérito.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004.


WALBER JOSÉ DA SILVA



Declaração de Voto

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Conforme relatado, trata-se de **auto de infração de PIS** dos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996.

O Relator considerou ser o **prazo de decadência de dez anos**, enquanto que a maioria da Câmara entendeu ser de **cinco anos contados da data de ocorrência** do fato gerador.

Embora concorde, em princípio, com o **prazo de decadência de dez anos**, em face da jurisprudência formada em pacífica **da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, adoto o posicionamento de que o **prazo de decadência do PIS é de cinco anos**, conforme ementas abaixo reproduzidas:

"PIS - DECADÊNCIA - Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, decai, no lapso de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, o direito de a fazenda Pública constituir o crédito tributário correlato na forma do art. 150 parágrafo quarto do CTN.

Recurso negado." (Acórdão CSRF/02-01.359, Relator: Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, 13 de maio de 2003)

PIS/PASEP - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A Contribuição para o PASEP é dotada de natureza tributária sendo o art. 150, § 4º adequado a ela para estabelecer os liames decadenciais.

Recurso negado." (Acórdão CSRF/02-01.360, Relator: Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, 13 de maio de 2003)

O entendimento da **Câmara Superior de Recursos Fiscais** leva em conta os fatos de que a contribuição para o PIS/Pasep tem **múltiplos fatos geradores** (faturamento, folha de salários, receitas públicas) e não somente o **faturamento**, como previsto na Lei nº 8.212, de 1991; o produto de sua arrecadação não **financia o orçamento geral da Seguridade Social**, como as contribuições do art. 195 da Constituição; e as **disposições do Decreto nº 2.052, de 1983**.

Dessa forma, a contribuição **não se enquadra nas disposições** dos mencionados diplomas legais, devendo seu **prazo de decadência ser contado de acordo com as regras do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)**.

No caso dos autos, tratando-se de **diferenças em relação aos recolhimentos** efetuados pela interessada, o **prazo é o do art. 150, § 4º, do CTN**.

Com essas considerações, voto **por dar provimento ao recurso**.

Sala de Sessões, em 14 de setembro de 2004.

Josefa Maria Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES