



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 23/08/2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

Recorrente : NOVA ANALÍTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

#### PIS. EFEITOS DA RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 49/95.

O reconhecimento de uma lei declarada inconstitucional, ainda que por tempo determinado, implicaria ofensa ao princípio da Supremacia da Constituição, razão porque há de se conceber à Resolução do Senado nº 49/95 efeitos *ex tunc*.

#### DIFERENÇA DE ALÍQUOTA E SEMESTRALIDADE.

Havendo o STF declarado inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, e a Resolução do Senado nº 49/95 suspenso a execução dos mesmos, aplica-se a LC nº 7/70, com as alterações posteriores, aos fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996. São devidos os valores correspondentes à diferença de alíquota, calculados, porém, sobre a base de cálculo definida no parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70.

#### MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN.

Em sendo adotado procedimento consubstanciado em norma declarada inconstitucional, descabe falar-se em aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, com vistas a excluir a cobrança das penalidades e juros moratórios, vez que este dispositivo destina-se a regulamentar os procedimentos adotados em observância a normas complementares vigentes, dotadas de eficácia, o que não ocorre com os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NOVA ANALÍTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

Adriana Gomes Rêgo Galvão  
Adriana Gomes Rêgo Galvão  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Roberto Velloso (Suplente), Hélio José Bernz e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

Recorrente : NOVA ANALÍTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

### RELATÓRIO

Nova Analítica Importação e Exportação Ltda., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através do recurso de fls. 85/99, contra a Decisão nº 3477, de 26/09/2000, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, fls. 74/80, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de PIS, fls. 14/16, lavrado em 23/05/2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos de abril de 1995 a fevereiro de 1996.

Do Termo de Constatação Fiscal, fl. 6, e do Demonstrativo de Apuração, fl. 12, depreende-se que a fiscalização, em ação fiscal levada a efeito para verificar, dentre outros aspectos, a diferença de alíquota de 0,65% para 0,75%, e tomando por base os valores informados da DIRPJ/96 e DIRPJ/97, bem assim nos registros contábeis da fiscalizada, verificou insuficiência de recolhimentos a título da contribuição para o PIS, havendo, por conseguinte, lavrado o auto de infração ora discutido.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 18/30.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP manteve o lançamento, conforme a Decisão citada, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 30/04/1995 a 30/09/1995, 30/11/1995 a 29/02/1996*

*Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade restabelece a aplicação da norma indevidamente alterada. Destarte, mantém-se a exigência do PIS relativa à diferença entre as alíquotas de 0,65% e 0,75%.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

Em 15/04/2002 foi juntado, pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo, Termo de Ciência, fl. 83, consignando o não retorno do “Aviso de Recebimento” da intimação para ciência da decisão de primeira instância, porém informando que, como houve a interposição de recurso voluntário, considerava-se intimada a contribuinte, nos termos do art. 23, inciso II, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso voluntário foi apresentado em 19/12/2001, e neste a contribuinte, em síntese, argumenta:

a) incorreta a aplicação da legislação – tanto o Auditor Fiscal, como o julgador de primeira instância, fundamentaram o lançamento e julgamento na perda total da eficácia dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, e com base nestes argumentos aplicaram a alíquota de 0,75% não sobre o faturamento, mas sobre a Receita Operacional, e mantiveram o mesmo vencimento definido nos Decretos-Leis, esquecendo-se de que a Lei Complementar traz dispositivo diverso acerca do período de apuração para o cálculo da contribuição, qual seja o sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador; se a Contribuição para o PIS deveria ser regida pela Lei Complementar nº 7/70, caberia à administração tributária aplicá-la em todos os seus aspectos, e

*fm*



Processo nº : 13808.000883/00-14

Recurso nº : 120.726

Acórdão nº : 201-77.401

não apenas a sua alíquota; desta forma, não tendo havido a correta capitulação legal, o lançamento de ofício deve ser anulado;

b) violação à segurança jurídica e ao ato jurídico perfeito – se nem Lei ou mesmo Emenda Constitucional possuem eficácia *ex tunc*, por que motivos uma Resolução do Senado teria tal atributo? Estabelecer o contrário é violar flagrantemente o preceito constitucional da irretroatividade dos atos normativos; o Fisco pune a impugnante porque ela não contrariou a legislação então vigente; essa exação afronta também o ato jurídico perfeito e neste sentido foi a interpretação da Nota Conjunta DISIT/DIFIS/DISAR/SRRF/ 8ª RF que junta aos autos;

c) violação ao princípio da moralidade – não pode o Fisco, após anos exigindo contribuição de acordo com sua regulamentação, cobrar diferença em virtude de inconstitucionalidade da norma julgada inconstitucional pela via de exceção e suspensão pelo Senado; o próprio Código de Ética Profissional do Servidor Público Federal, aprovado pelo Decreto nº 1.171/94 segue esta linha, como também a Lei nº 9.784/99;

d) a Resolução do Senado possui efeito *ex nunc*, a despeito do Decreto nº 2.346/97 – a interpretação de que a Resolução tem efeito *ex tunc* não possui amparo legal pois, como observa José Afonso da Silva, a aludida Resolução não revoga, nem anula a lei, não a invalida, mas lhe retira a eficácia. A validade da norma só pode ser atingida por uma declaração judicial de nulidade proferida pelo STF em Ações Diretas, o que não é a hipótese. O Decreto nº 2.346/97 não pode modificar dispositivo constitucional e o efeito *ex nunc* da Resolução deriva não só do disposto no art. 52, X, mas também de toda a sistemática da CF/88; o principal objetivo do Decreto foi impedir que a União continuasse com a política de interposição de recursos protelatórios e inúteis; os §§ 1º e 2º do art. 2º do aludido Decreto falam em retroação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, devendo ser interpretados de acordo com o *caput*, onde é dito que as decisões do STF devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública, de onde se verifica que se trata de norma direcionada tão-somente à conduta da Administração Pública, e não de regulação do tipo de efeito da Resolução do Senado Federal; e

e) improcedência da aplicação da multa punitiva e da cobrança dos juros de mora – de acordo com o parágrafo único do art. 100 do CTN, não se concebe que haja incursão em mora quando nem o credor, nem o devedor da obrigação, têm a noção da própria existência da obrigação.

Por fim, pede que seja anulado o lançamento fiscal consubstanciado pelo já referido auto de infração.

À fl. 124 consta despacho informando que foi formalizado processo administrativo (Proc. nº 10880.004086/2002-13) relativo ao arrolamento de bens para garantia da instância.

É o relatório.



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO

A recorrente insurge-se, em síntese, alegando:

1) a utilização, por parte da fiscalização, de duas normas sobre os mesmos fatos geradores: a Lei Complementar nº 7/70, no tocante à alíquota e os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, quanto à base de cálculo e prazo de vencimento;

2) que os efeitos da Resolução do Senado nº 49/95 são *ex nunc*; e

3) a inaplicabilidade de multa punitiva e juros de mora.

Entretanto, é de se observar que a análise da legislação aplicável, item 1 acima, implica a verificação dos efeitos da aludida Resolução, item 2, que será, portanto, ponto inicial à presente discussão.

Neste sentido, discordo da recorrente de que os efeitos da Resolução do Senado nº 49/95 são *ex nunc*, pois entendo que quando o Supremo declara uma lei inconstitucional, ainda que incidentalmente, e o Senado suspende-lhe a eficácia, torna o ato nulo *ipso iure*, e tal decisão tem efeito *ex tunc*.

É bem verdade que para alguns a lei inconstitucional não pode ser considerada nula devido à sua presunção de constitucionalidade, razão porque defendem estes, ser a lei declarada inconstitucional anulável, argumentando, assim, em favor da segurança jurídica. Esta é a tese, inclusive, de Hans Kelsen, defendida pelo Ministro Leitão de Abreu, conforme observou o eminente Ministro Gilmar Ferreira Mendes<sup>1</sup>, em sua obra *Jurisdição Constitucional – O Controle Abstrato de Normas no Brasil e na Alemanha*.

Entretanto, observa o próprio Min. Gilmar<sup>2</sup> em suas lições:

*“Essa posição não provocou qualquer mudança no entendimento anterior relativo à nulidade ipso iure<sup>3</sup>, até porque consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o princípio da supremacia da Constituição não se compadece com uma orientação que pressupõe a validade da lei inconstitucional<sup>4</sup>. O reconhecimento da validade de uma lei inconstitucional – ainda que por tempo limitado – representaria uma ruptura com o princípio da supremacia da Constituição<sup>5</sup>. A lei inconstitucional não pode criar direitos, nem impor obrigações, de modo que tanto os órgãos estatais como o indivíduo estariam legitimamente autorizados a negar obediência às prescrições incompatíveis com a Constituição<sup>6</sup>”*

<sup>1</sup> Gilmar Ferreira MENDES, *Jurisdição Constitucional. O Controle Abstrato de Normas no Brasil e na Alemanha*, Saraiva, 1996, p. 254.

<sup>2</sup> *Ibid.*, p. 255.

<sup>3</sup> Cf. RE nº 93.356, Relator: Ministro Leitão de Abreu, RTJ nº 97, p. 1397.

<sup>4</sup> Cf. Rp. nº 971, Relator: Ministro Djaci Falcão, RTJ nº 87, p. 758; Rp. nº 1.016, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ nº 95, p. 993; Rp. nº 1.077, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ nº 101, p. 503.

<sup>5</sup> Rp. nº 980, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ nº 96, p. 496 (508).

<sup>6</sup> Rp. nº 980, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ nº 96, p. 496 (508).



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

*Embora o Supremo Tribunal Federal não tenha logrado formular esta conclusão com a necessária nitidez, é certo que também ele parece partir da premissa de que o princípio da nulidade da lei inconstitucional tem hierarquia constitucional<sup>7</sup>.*"

Assim, os princípios constitucionais da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito, bem assim o da moralidade, devem curvar-se ao princípio da Supremacia da Constituição, do contrário, ou seja, se não se respeitar a Supremacia da Constituição, não há sentido falar-se em quaisquer outros princípios constitucionais.

Corroborando com este entendimento, está sim, o Decreto nº 2.346/97, ao dispor que a decisão que declara inconstitucionalidade em ação direta tem eficácia *ex tunc*, e que o mesmo tratamento deve ser dado por toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado, relativamente à decisão de declarar a inconstitucionalidade incidentalmente, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, conforme se pode depreender da leitura de seu art. 1º e §§ 1º e 2º, *verbis*:

*"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixarem, 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."*

Vislumbro no referido Decreto o objetivo de evidenciar a força que possuem as decisões do Supremo Tribunal Federal, sem olvidar que também se almejou, em nome da economia processual, evitar procedimentos que, discutidos judicialmente, seriam fadados ao fracasso.

Oportuno se faz esclarecer que não se trata de conferir retroatividade à lei tributária, pois a Lei Complementar aplicável aos fatos geradores ora discutidos, que correspondem ao período de 1995 e início de 1996, data de 1970, com a alteração datada de 1973, enquanto que a retroatividade seria conceber alcance a estas leis anterior à sua edição.

Em se aplicando a Lei Complementar nº 7/70, com as devidas alterações, a alíquota aplicável aos fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1996 é, sem dúvida, 0,75%, porém, entendo que deve ser observado, também, o disposto no parágrafo único do art. 6º, no sentido de se considerar a semestralidade de sua base de cálculo.

É verdade que para muitos prevalece o entendimento de que este artigo fora revogado pela Lei nº 7.691/88, como aduz o Parecer PGFN/CAT nº 437/98.

Entretanto, analisando a referida lei, temos:

<sup>7</sup> Cf. RE nº 103.619, Relator: Ministro Oscar Corrêa, RDA nº 160, p. 80 e s.



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

*“Art. 1º Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989, far-se-á a conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional - OTNs, do valor:*

.....  
*III - das contribuições para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no terceiro dia do mês subsequente ao do fato gerador.*

.....  
*Art. 3º Ficará sujeito exclusivamente à correção monetária, na forma do art. 1º, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:*

.....  
*III - contribuições para:*

.....  
*b) o PIS e o PASEP - até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, arts. 7º e 8º), cujo prazo será o dia quinze do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.”*

É de se verificar que em momento algum esta Lei, como também as Leis nºs 7.799/89, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94 e 9.065/95, trata da base de cálculo da contribuição em comento, mas tão-somente de prazos de recolhimento, conversões e atualizações monetárias.

Ademais, de acordo com a Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2º, § 1º:

*“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”*  
(grifei)

Logo, não vislumbrando na Lei nº 7.691, de 1988, bem assim em qualquer legislação superveniente, até a MP nº 1.212/95, quaisquer das situações grifadas acima, ousou discordar da douta Procuradoria.

Outrossim, a matéria já foi deveras debatida, inclusive no âmbito do STJ, de onde destaco as seguintes ementas:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - OMISSÃO QUANTO À ANÁLISE DE QUESTÃO CONSTITUCIONAL - SÚMULA 356/STF - PIS - SEMESTRALIDADE - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA*

*1. Não cabe ao STJ, a pretexto de violação ao art. 535 do CPC,*

*examinar omissão em torno de dispositivo constitucional, sob pena de usurpar a competência da Suprema Corte na análise do juízo de admissibilidade dos recursos extraordinários. Mudança de entendimento da Relatora em face da orientação traçada no EREsp 162.765/PR.*



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

2. 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.

3. 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.

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

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

6. Recurso especial improvido." (RESP. nº 488.954/RS, DJ 30/06/2003, p. 225, Min. Rel. Eliana Calmon).

**"RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - PIS - BASE DE CÁLCULO - SEMESTRALIDADE - LC N. 07/70 - CORREÇÃO MONETÁRIA - INAPLICABILIDADE - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - QUANTUM - SÚMULA 07/STJ.**

A 1ª Turma desta eg. Corte, no Recurso Especial n. 240.938/RS, publ.no DJ de 10/05/2000, reconheceu que no regime da LC 07/70, no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.Precedentes.

Ressalvado o ponto de vista do relator, esta eg. Corte entende que corrigir a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

A via estreita do especial não é própria para se cogitar acerca dos valores da verba honorária advocatícia, porquanto, nos termos do enunciado Sumular 07 desta Corte, é vedado o reexame das questões de ordem fático-probatórias.

Recurso especial conhecido, mas parcialmente provido." (RESP nº 380.526/PR, DJ 30/06/2003, p. 183, Min. Rel. Francisco Peçanha Martins).

**"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO. PRETENSÃO DE REVOLVIMENTO DE MATÉRIA MERITAL (PIS - SEMESTRALIDADE - INTERPRETAÇÃO DO ART. 6º, DA LC 07/70 - CORREÇÃO MONETÁRIA - LEI 7.691/88). DESOBEDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 535, DO CPC. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.**

1. Inocorrência de irregularidades no acórdão quando a matéria que serviu de base à interposição do recurso foi devidamente apreciada no aresto atacado, com fundamentos claros e nítidos, enfrentando as questões suscitadas ao longo da instrução, tudo em perfeita consonância com os ditames da legislação e jurisprudência consolidada. O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.

2. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 240938/RS (DJU de 10/05/2000), reconheceu que, sob o regime da LC nº 07/70, o

*folha*



Processo nº : 13808.000883/00-14  
Recurso nº : 120.726  
Acórdão nº : 201-77.401

2. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 240938/RS (DJU de 10/05/2000), reconheceu que, sob o regime da LC nº 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp nº 144708/RS, Relª Minª Ministra Eliana Calmon, consolidou entendimento de que o art. 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70, trata da base de cálculo do PIS, não incidindo correção monetária sobre a mesma em face da .

9. Embargos rejeitados." (EDRESP nº 362.014/SC, DJ 23/09/2002, p. 236, Min. Rel. José Delgado).

No tocante à base de cálculo, que a recorrente alega ter sido calculada a contribuição sobre a receita operacional e não sobre o faturamento, entendo que a recorrente não logrou comprovar que a base de cálculo utilizada pela fiscalização não corresponde ao seu faturamento, ou seja, que foram incluídas receitas além daquelas decorrentes do resultado de sua atividade econômica, razão porque desconsidero esta argumentação.

Cumprе observar, ainda, que, em sendo os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88 Leis retiradas do mundo jurídico, descabe falar-se em aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, com vistas a excluir a cobrança das penalidades e juros de mora, vez que este dispositivo destina-se a regulamentar os procedimentos adotados em observância a normas complementares vigentes, dotadas de eficácia, o que não ocorre com os aludidos Decretos-Leis.

Neste sentido e em razão de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, tão-somente no sentido de que seja reconhecida a semestralidade da base de cálculo do PIS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2003.

  
ADRIANA GOMES RÉGIO GALVÃO

