



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Recorrente : PRESTHOL INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS - SEMESTRALIDADE.**

Na vigência da Lei Complementar nº 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária, observadas as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73.

**JUROS DE MORA** - o inadimplemento da obrigação tributária, acarreta a incidência de juros moratórios calculados com base na variação da Taxa SELIC, nos termos da legislação específica, seja qual for o motivo da não satisfação do crédito fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO** - O não recolhimento espontâneo de diferença de crédito tributário decorrente da restauração de sistemática de cálculo da contribuição, em virtude de lei revigorada, configura infração fiscal e sujeita o infrator à multa de 75% do valor da obrigação tributária não satisfeita.

**Recurso voluntário parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PRESTHOL INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto a semestralidade, nos termos do voto do Relator; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos juros de mora e multa.** Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator) e Raimar da Silva Aguiar. Designado o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Recorrente : **PRESTHOL INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.**

### RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Contribuinte em razão de alegado recolhimento a menor da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no período de 30.09.1994 a 30.09.1995.

Segundo a Fiscalização, os alegados recolhimentos a menor decorreriam do fato de a Contribuinte, no período em referência, ter observado as disposições dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, e não as da Lei Complementar nº 7/70, aplicáveis em razão de os citados Decretos-Leis terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e suspensão sua execução pela Resolução nº 49/95, do Senado Federal.

Inconformada, apresentou a Contribuinte tempestiva impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, nos termos do parágrafo único de seu artigo 6º, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, e não o faturamento do mês imediatamente anterior, como entendeu a Fiscalização;
- b) que nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que realizou recolhimentos levando em conta a legislação então vigente, que não poderia ser-lhe exigido o pagamento de multa e juros.

O lançamento foi julgado procedente pelo Delegado da DRJ em São Paulo/SP (folhas 95 A 100), por meio de decisão que recebeu a seguinte ementa:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 30/09/1994 a 30/09/1995*

*Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.*

*Mantém-se a exigência do PIS constituída de acordo com a legislação de regência.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Inconformada, interpôs a Contribuinte o recurso voluntário de folhas 103 a 128, onde, em suma, reitera os argumentos alinhavados na impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, e presentes os demais requisitos de admissibilidade, passo a decidir.

A primeira questão a ser enfrentada diz respeito à interpretação e aplicação das disposições contidas no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70.

Tal questão, que se passou a denominar de “Semestralidade do PIS”, encontra-se pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo a sua 1ª Seção firmado entendimento no sentido de que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 regula, na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS.

À primeira vista, realmente, tendo em mira unicamente as disposições contidas no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, diferença prática não há entre afirmar que *a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em junho*. Há, todavia, inegáveis diferenças jurídicas entre uma afirmativa e outra – e a atividade do intérprete deve se pautar por critérios eminentemente jurídicos e ter sempre por objeto o texto da lei –, que se evidenciam ainda mais quando se leva em conta a legislação posterior à citada Lei Complementar.

Ora, no caso, não diz a lei que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho, mas sim, dê-se o devido destaque, que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, que a base de cálculo da contribuição de julho será o faturamento do mês de janeiro. Este entendimento, aliás, como nos dá notícia Marcelo Ribeiro de Almeida em artigo<sup>1</sup> publicado na RDDT nº 66, chegou a ser adotado pela própria Fazenda através do Parecer Normativo nº 44/80, onde se lê:

*“cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-Faturamento começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base o faturamento de janeiro de 1971.”*

Fixada esta premissa básica – a de que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, era o faturamento do sexto mês anterior – vê-se com facilidade que as Leis nºs. 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95, bem como a MP nº 812/94, alteraram, só e tão-somente, a data de vencimento e a forma de recolhimento do PIS, nada dispondo acerca de sua base de cálculo.

A verdade é que a base de cálculo do PIS só veio de ser alterada pela MP nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98.

<sup>1</sup> “PIS-Faturamento – Base de Cálculo: O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz de seu Histórico Legislativo”, p. 76/88.

*es*



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Neste sentido decidiu recentemente a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê da ementa a seguir transcrita:

*“PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que ‘faturamento’ representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. Recurso a que se dá provimento.”*

(Recurso RD/201-0.337, Processo nº 13971.000631/96-08, Rel. Cons. Maria Teresa Martínez López, decisão por maioria, DJU, I, de 19.12.00, p. 8)

Portanto, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, entendo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS era o faturamento do sexto mês anterior, nos exatos termos do p. único de seu art. 6º. Tal sistemática perdurou até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que por força do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, e conforme decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ao ensejo do julgamento do RE 232.896, só passou a produzir efeitos em março de 1996.

Resta, porém, saber se deve a base de cálculo ser corrigida monetariamente durante a fluência desses seis meses. A ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, no voto condutor que proferiu no julgamento do recurso acima referido, assim se manifestou a respeito, *verbis*:

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

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

Analisemos, pois, a questão, que neste ponto passa primeiro pelo exame do art. 97 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

||  
25



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

*II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*(...)*

*§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”*

Ives Gandra da Silva Martins, em artigo titulado “A Correção Monetária no Código Tributário Nacional”<sup>2</sup>, tece os seguintes comentários a respeito do citado dispositivo legal:

*“Desta forma, não fere, hoje, o princípio da estrita legalidade ou da reserva absoluta de lei, a atualização monetária da base de cálculo, dentro dos estreitos limites de sua adequação.*

*Como se percebe, ao se referir expressamente ao instituto da correção, fê-lo o legislador adaptando-o ao princípio da legalidade, em um reconhecimento explícito de que todas as dívidas tributárias são dívidas de valor e não dívidas de dinheiro. A explicação, para o caso em espécie, representou, portanto, admissão de sua implícita inserção para todos os aspectos de obrigação tributária.”*

Alerta o ilustre tributarista, todavia, e com muita propriedade, que a correta interpretação do § 2º do art. 97 depende da análise do disposto no parágrafo único do art. 100, também do Código Tributário Nacional, cujo teor é o seguinte:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribui eficácia normativa;*

*III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

<sup>2</sup> In *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 40.



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifos nossos)

Assim, conclui o renomado justributarista afirmando que “a natureza jurídica da correção monetária não difere das multas por atraso no pagamento do tributo e dos acréscimos, enquanto incidente sobre o tributo”<sup>3</sup>. Ou seja, incidiria a correção monetária tão-somente sobre os pagamentos efetuados após o vencimento da correspondente obrigação tributária, tal qual as multas e os juros moratórios. Inviável sua incidência, por conseguinte, no período compreendido entre a ocorrência do fato econômico que serve de base para a tributação e o vencimento da obrigação tributária.

Esta me parece ser a posição adotada por Henry Tilbery, que ao analisar “o descompasso entre fato econômico e vencimento de imposto de renda”<sup>4</sup>, formulou a seguinte lição, inteiramente aplicável ao caso, a saber:

*“O valor efetivo do IR fica diminuído pelo lapso de tempo entre o momento do fato econômico – criação da riqueza – e o momento da exigibilidade do imposto, isto é, o vencimento da obrigação tributária.*

*Este efeito prejudicial para o Erário pode ser abrandado por várias técnicas como, por exemplo, intensificação da arrecadação na fonte, obrigação de pagamentos antecipados, tributação em bases correntes, atualização da obrigação tributária pelo lapso de tempo.*

*No Brasil verificou-se em recentes anos a utilização dos primeiros dois métodos, isto é, a preferência à retenção nas fontes e também pagamentos antecipados. Este último método foi utilizado no caso de pessoas jurídicas pelo recolhimento denominado 'duodécimos antecipados' já por muitos anos (Dec.-lei nº 62/66), (...), método este cuja penetração foi reforçada a partir de 1980 (Dec.-lei nº 1.704/79). Para as pessoas jurídicas foi introduzido um recolhimento antecipado, trimestral, a partir de 1980, sobre honorários profissionais e aluguéis recebidos de pessoas físicas (Dec.-lei nº 1.705/79).*

(...)

*Todavia, recentemente, as autoridades fazendárias voltaram a considerar a introdução do sistema de bases correntes a partir de 1983.*

*Deve ser mantida nitida distinção entre o tempo que decorre entre produção de renda e vencimento do imposto em conformidade com a legislação vigente, em contraposição à demora entre vencimento e pagamento em atraso, esta segunda, uma hipótese diferente abordada em seguida.*

<sup>3</sup> In, Op. Cit., p. 43

<sup>4</sup> In, A Indexação no Sistema Tributário Brasileiro; A Correção Monetária no Direito Brasileiro, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 92



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Na primeira hipótese, isto é, o lapso de tempo até o vencimento, a diminuição do valor da obrigação tributária deve ser simplesmente vantagem que compensa, em parte, pelo agravamento da carga tributária causada pela inflação.

Portanto para esta parte da defasagem, não devia haver ajuste algum em favor do Erário.” (grifei)

Seguindo o caminho trilhado pelos ilustres doutrinadores, entendo que a legislação, que ao longo do tempo regulou a matéria, adotou o mesmo entendimento, qual seja, o de que a atualização monetária incidirá não a partir do momento da ocorrência do fato econômico eleito pelo legislador como base para calcular o tributo devido, mas somente a partir do momento da ocorrência do fato gerador. Veja-se o que dispõe a Lei nº 7.691/88:

*“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.*

*§ 1º A conversão do valor do imposto ou da contribuição será feita mediante a divisão do valor devido pelo valor unitário diário da OTN, declarado pela Secretaria da Receita Federal, vigente nas datas fixadas neste artigo.*

*§ 2º O valor do imposto ou da contribuição, em cruzados, será apurado pela multiplicação da quantidade de OTN pelo valor unitário diário desta na data do efetivo pagamento.*

*Art. 2º Os impostos e contribuições recolhidos nos prazos do artigo anterior não estão sujeitos a correção monetária ou a qualquer outro acréscimo.*

*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-*

|| 25 7



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

*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.”*

Como se vê, o marco temporal eleito pelo legislador como referência para incidência da correção monetária foi o da ocorrência do fato gerador, pois:

- a) por força do disposto no referido art. 1º, III, somente no terceiro dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador é que deveria ser feita a conversão do valor da contribuição (apurado em moeda – art. 1º, § 2º) para OTNs;
- b) não se sujeitava à correção monetária ou mesmo a qualquer outro acréscimo o PIS recolhido no prazo (art. 2º); e
- c) se sujeitava exclusivamente à correção monetária o PIS recolhido “até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador” (art. 3º, III, “b”).

Tal sistemática foi mantida pela legislação que posteriormente regulou a matéria (arts. 53, IV, da Lei nº 8.383/91, e 55 da Lei nº 9.069/95).

Necessário, pois, determinar-se que momento é este, quando se pode considerar ocorrido o fato gerador da obrigação tributária em tela, ou seja, qual “a data do nascimento da obrigação fiscal”<sup>5</sup>.

A questão, mais uma vez, passa pelo exame do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, em razão das considerações anteriormente tecidas, é agora de fácil solução. Isto porque, não custa repetir, a lei é claríssima, ao dizer que “a base de cálculo da contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro”, disse, também, que a obrigação fiscal nascida em julho seria calculada com base no faturamento de janeiro.

Não é o fato de ter faturado em janeiro que fazia com que uma empresa se visse obrigada ao pagamento da contribuição de julho, pois, caso viesse a cessar suas operações neste interregno, veria-se livre do pagamento da referida contribuição.

Entendo, portanto, que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, ao dizer que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, disse, na verdade, que a obrigação tributária nascida em julho terá por base de cálculo o faturamento de janeiro, base de cálculo essa que, em face das disposições contidas na Lei nº 7.691/88, deverá permanecer em valores históricos.

Este foi o mesmíssimo entendimento que, afinal, prevaleceu na 1ª Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, como se vê do seguinte trecho do voto condutor proferido pela Ministra ELIANA CALMON:

<sup>5</sup> Baleeiro, Aliomar. *In Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 11ª ed., p. 710.

|| 25



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

*“A compreensão exata do tema deve ter início a partir do fato gerador do PIS, pois este não ocorre para trás e sim para a frente. O fato gerador da exação ocorre mês a mês, com indicação de pagamento para o terceiro dia do mês subsequente (posteriormente, 5º dia, Lei 8.218/91).*

*Se assim é, a correção só pode ser devida da data do fato gerador à data do pagamento.*

*Sabendo-se até aqui qual é o fato gerador do PIS SEMESTRAL (faturamento) e a data de seu pagamento, resta saber qual é a sua base de cálculo, ou o quantitativo que determinará a incidência da alíquota.*

*Aí é que bate o ponto, pois o legislador, por questão de política fiscal, o que não interessa ao Judiciário, disse que a base de cálculo (faturamento) seria o anterior a seis meses do fato gerador.*

*O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.*

*Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via obliqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer.*

*Como vemos, não há que se confundir fato gerador com base de cálculo.*

*Sofre a correção o montante apurado em relação ao fato gerador, considerando-se como base de cálculo o faturamento mensal do semestre antecedente, porque assim está previsto em lei. A base de cálculo, entretanto, não é corrigida monetariamente, eis que silencia a LC 07/70 e a Lei nº 7.691/88, que previu expressamente:*

*(...)*

*Lembre-se aqui, só para argumentar, que a Lei nº 7.799/89 disciplinou o imposto de renda e estabeleceu, sem rodeios, a correção da base de cálculo. E assim o fez porque somente a lei pode estabelecer correção monetária sobre a base de cálculo, diante da impossibilidade de ser alterada a mesma por exercício de interpretação.”*

Por outro lado, tenho por improcedente a alegação da Recorrente no sentido de que a Constituição da República, por seu artigo 239, não teria recepcionado o PIS com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73. Com efeito, como se pode perceber da redação do citado dispositivo constitucional, o que foi recepcionado não foi o PIS “na forma que dispõe a Lei Complementar nº 7/70”, mas sim o PIS “criado” pelo referido diploma legal, donde se infere que o constituinte, implicitamente, recepcionou, também, a legislação posterior que validamente alterou as disposições do diploma legal em comento.

*MWS* 9



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

Entendo, pois, que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, era o faturamento do 6º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária.

Outra questão a ser enfrentada diz respeito à aplicação, ao caso, da norma inserta no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, que estabelece o seguinte:

*“Artigo 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II – as decisões dos órgãos singulares coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV – os convênios que entre si celebrarem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

***Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”*** (grifos nossos)

Na espécie, como os recolhimentos a menor se deram em estrita observância de atos normativos, de sorte que, à luz do art. 100, p. único, do CTN, tenho por indevido o lançamento de multa de ofício e juros de mora.

É de se registrar, por oportuno, que a aplicação da norma do parágrafo único do artigo 100, do CTN, é a única medida consentânea ao princípio da boa fé, que deve servir de norte à interpretação de qualquer norma jurídica, impondo-se tal medida, também, por determinação dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para determinar que as bases de cálculo do PIS sejam recalculadas, considerando que, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, era o faturamento do 6º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária, e, ainda, para cancelar o lançamento de multa de ofício e juros de mora.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



Processo nº : 13808.001452/99-32  
Recurso nº : 120.638  
Acórdão nº : 202-14.716

VOTO DO CONSELHEIRO HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
RELATOR-DESIGNADO

Com o devido respeito ao Ilmº Conselheiro-Relator, ousou dele divergir no que pertine à exigência de juros de mora e de multa de ofício, pelas razões seguintes:

Primeiramente, é preciso dizer que o posicionamento esposado neste voto diverge do por mim adotado em julgamentos recentes de casos semelhantes decididos neste Colegiado. Aqui faço a *mea culpa*, errei e não me envergonha reconhecer, de público, o erro cometido. Explico: nos debates desses julgamentos, pareceu-me mais consentânea com o bom direito a posição defendida pelo insigne relator, mas a solitária, porém aguerrida, defesa da tese contrária abraçada pela Conselheira Ana Neyle Olympio Holanda, levou-me a estudar com afinco essa tormentosa questão. Finalmente, após muita pesquisa e longa reflexão firmei o entendimento de que a solução mais escorreita para o caso é a exposta nas linhas abaixo.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos indigitados Decretos-Leis, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo jurídico. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7, e posteriores alterações (válidas).

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este, que, *de per se*, enseja a constituição,<sup>6</sup> de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença). A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal às fls. 56 a 57 dos autos.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido com base em lei declarada inconstitucional e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo. Demais disso, no caso de declaração de

<sup>6</sup> Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos.



**Processo nº :** 13808.001452/99-32  
**Recurso nº :** 120.638  
**Acórdão nº :** 202-14.716

inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as conseqüências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de <sup>7</sup>Alexandre de Moraes, *os atos pretéritos com base nela praticados (feitos ex tunc). Assim, a declaração de inconstitucionalidade.*

*“decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito”.*

Por outro lado, a norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos deste artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica. Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com o ressurgimento de critérios jurídicos decorrentes da restauração de norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei nº 7/1970 e alterações posteriores.

Por derradeiro, cabe esclarecer que os juros moratórios e a multa de ofício são devidos, no caso ora em discussão, tão-somente, sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, do novo cálculo, observando a semestralidade.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

<sup>7</sup> Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625