



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 07/05/2003
Rubrica *OUA*

192
2º CC-MF
Fl. _____

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara
RECURSO ESPECIAL
Nº *RP/202.119.405*

Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

Recorrente : **INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Curitiba - PR**

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO DECADENCIAL - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, com a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. (Precedentes do STJ – REsp. nºs 58.918-5/RJ e 199560/SP). **Recurso provido nesta parte.**

PIS – LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc* e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR nº 7/70 – A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês. A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF).

Recurso ao qual se dá provimento parcial

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

193
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro; e **II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade, nos termos do voto da Relatora.** Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente, Dr. Aristófanes Holanda de Fontoura.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Noyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Iao/cf/ovrs



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

Recorrente : INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado auto de infração de fls. 219/235, que exige R\$ 92.625,38 de contribuição para Programa de Integração Social – PIS e R\$ 67.732,72 de multa de ofício de 50%, prevista no art. 21, II, do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, c/c o art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988, e de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 1988, c/c o art. 4º, I, da Medida Provisória nº 297, de 28 de junho de 1991; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e art. 106, II, ‘c’, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 31/05/2000, ocorreu devido à falta de recolhimento da Contribuição para o PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/05/1990 a 31/12/1990, 01/02/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 31/10/1993, e de 01/12/1993 a 30/06/1995, conforme Demonstrativos de Apuração às fls. 219/225 e de multa e juros de mora às fls. 226/231, tendo como fundamento legal o art. 3º, ‘b’, da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea ‘b’, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982.

3. Às fls. 215/218, no ‘Termo de Verificação Fiscal’, consta que:

- a contribuinte impetrou, como litisconsorte, ação judicial em mandado de segurança, Processo nº 88.2014912-5, objetivando o não-recolhimento da contribuição para o PIS na forma estabelecida pelos Decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988;*



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

- *a decisão judicial transitada em julgado reconheceu o direito das impetrantes de recolher a contribuição em conformidade com a Lei Complementar nº 7, de 1970, com as alterações da de nº 17, de 1973;*
 - *relativamente ao período de maio de 1990 a dezembro de 1994, a contribuinte não apresentou os comprovantes de recolhimentos da contribuição e nem os livros e documentos necessários à apuração da base de cálculo, alegando o prescrito nos arts. 150, § 4º, e 173, I e parágrafo único, do CTN;*
 - *de maio de 1990 a maio de 1995, quanto aos valores recolhidos pela contribuinte, foi constatado que foram efetuados considerando o prazo de recolhimento de seis meses, previsto na Lei Complementar nº 7, de 1970;*
 - *diante da negativa da contribuinte de apresentar a documentação necessária à apuração da base de cálculo da contribuição, foram utilizados os valores informados nas Declarações de Rendimentos – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIRPJ dos anos-calendário de 1991, 1992, 1993 e 1994; para o ano-calendário de 1990, foram utilizados os valores informados na DIRPJ respectiva, extraída do Processo nº 10930.001081/89-79;*
 - *em face da decisão judicial que previa a apuração da base de cálculo conforme a Lei Complementar nº 7, de 1970, faturamento e não receita operacional bruta, foram utilizados os valores de cálculo do Finsocial (até março de 1992) e da Cofins (a partir de abril de 1992);*
 - *as bases de cálculo dos períodos de apuração de janeiro a outubro de 1995 foram obtidas no Livro Registro de Apuração de ICMS;*
 - *a contribuição exigida no auto de infração refere-se à parcela não declarada em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF.*
4. *Tempestivamente, em 09/06/2000, a interessada, por intermédio de representante regularmente habilitado (procuração à fl. 293), interpôs a impugnação de fls. 238/244 e 252/292, instruída com os documentos de fls. 294/425, cujo teor é sintetizado a seguir.*
5. *Alega, a impugnante, que o Poder Judiciário ordenou que pagasse a contribuição de acordo com a Lei Complementar nº 7, de 1970, e assim procedeu, pois do contrário implicaria desobediência à ordem judicial.*
6. *Argúi que a Lei Complementar nº 7, de 1970, em seu artigo 6º, parágrafo único, fixa a data do fato gerador da contribuição exemplificando que a contribuição de julho (fato gerador) será calculada com base no faturamento*



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

de janeiro (base de cálculo). Questiona o procedimento fiscal dizendo que houve afronta formal à lei complementar ao considerar a base de cálculo como sendo o fato gerador do PIS.

7. Defende que se as regras que mudaram os prazos de recolhimento do PIS fossem válidas (e não o são porque calcadas nos citados decretos-leis inconstitucionais) elas deveriam contar os prazos a partir do fato gerador (julho) e não da base de cálculo (faturamento de janeiro), como quer a autuante.

8. Com o intuito de embasar seu ponto de vista transcreve decisões judiciais, acórdãos do Conselho de Contribuintes e texto publicado acerca do assunto. Cita, ainda, a seu favor o Parecer PGFN/Nº 1.185, de 1995 (refuta a validade do Parecer PGFN/CAT nº 437, de 1998, questionando-o com base em texto publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, o qual reproduz).

9. Argúi, também, a decadência do direito de se exigir a contribuição para o PIS, de acordo com os arts. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN, que estipulam prazos quinquenais. Contrapõe-se às disposições da Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, àquelas do CTN, alegando que essas prevalecem em face da previsão do art. 146, III, 'b', da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 de que os prazos de decadência devem ser fixados por lei complementar. Embasando sua tese, transcreve jurisprudência administrativa e judicial.

10. Aduz que a fiscalização não poderia intimá-la a fornecer documentos com mais de cinco anos, uma vez que o parágrafo único do art. 195 do CTN determina que os livros e documentos fiscais devem ser mantidos até que ocorra a prescrição das operações neles lançadas.

11. Acrescenta, fundamentada em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que, em se tratando de lançamento de ofício, e não por homologação, dado que não há pagamento antecipado, deve-se obediência às regras do art. 173, I, do CTN.

12. Por fim, alega a invalidade do lançamento, sustentando que, se a administração fiscal vinha aceitando o recolhimento da contribuição para o PIS nos termos do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, fato confirmado pelo Parecer PGFN nº 1.185, de 1995, e por diversas decisões do Conselho de Contribuintes, não se pode, com base na mudança de orientação, segundo o Parecer PGFN/CAT nº 437, de 1998, autuá-la, ou cobrar multa, juros e correção monetária, sob pena de afrontar os arts. 100, III e parágrafo único, e 146 do CTN."

J R



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

A autoridade julgadora singular não acatou a preliminar de decadência, por considerar que o artigo 150, § 4º, do CTN, faculta à lei a prerrogativa de estipular prazo diverso ao de cinco anos para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, sendo que, usando tal permissão, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, ao estabelecer o prazo segundo o qual os contribuintes ficam sujeitos a serem compelidos ao pagamento da contribuição, fixou o prazo decadencial da Contribuição para o PIS em dez anos. Também, que, após a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 8.212/91, dispendo sobre a Seguridade Social, determinou que o prazo de decadência de suas contribuições será de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Destaca que não há que se falar em incompatibilidade com o artigo 146, III, da CF/88, por tratar o CTN das normas gerais em matéria de decadência, sendo que o Decreto-Lei nº 2.052/83 e a Lei nº 8.212/91 dispõem acerca de normas específicas, expressamente previstas no artigo 150, § 4º, do CTN. Por outro lado, quanto à pretensão de aplicação da regra do artigo 173, I, do CTN, sob a alegação da inexistência de pagamentos, observa que a afirmação não é verdadeira, vez que foram efetuados os pagamentos listados às fls. 186/187, e, ainda que fosse, segundo entendimento exarado em julgamento do STJ, que cita, o prazo de decadência somente seria contado a partir do término do prazo para a homologação, o que implicaria que a Fazenda Pública tem o prazo de dez anos para constituir o crédito tributário.

No mérito, mantém o lançamento, por considerar improcedente a tese de que o fato gerador da Contribuição para o PIS refere-se a uma base de cálculo do sexto mês anterior, pois o que a lei estipulava era o prazo de recolhimento, no que foi alterada por legislação superveniente. Também refuta a tese defendida pela impugnante de que estaria sendo efetuada a atualização monetária da base de cálculo da Contribuição para o PIS, pois a atualização monetária incidiria sobre o valor devido da contribuição, em atendimento ao previsto legalmente.

Irresignada com a decisão singular, a atuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que, em observância ao prescrito no artigo 33, § 3º, da Medida Provisória nº 1.973-66, de 27/09/00, ofereceu bens do seu Ativo Permanente em arrolamento, com valor superior ao do auto de infração.

Na peça recursal apresentada, a atuada aduz todos os argumentos de defesa elencados na impugnação para, ao final, requerer a procedência do recurso, anexando os Documento de fls. 496/499.

É o relatório.



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, impende que seja averiguado se ocorreu a decadência do direito de lançar os valores exacionados, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício; o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação “*ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

No direito tributário brasileiro, tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da “homologação tácita”, que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido elaborado pelo sujeito passivo.

A antecipação do pagamento é situação determinante para que a decadência seja analisada à luz das deliberações do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Deixando o pagamento de ocorrer, não há que se falar em homologação deste, caso em que o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente se manifestado no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal.



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

Entende aquela Corte que, em tais casos, o termo inicial da decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador, mas sim que a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre após cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiria o direito de a Fazenda Pública rever e homologar o pagamento, vale dizer, o exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos cinco anos contados a partir do fato gerador.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU de 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2):

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.” (grifamos)

Recurso Especial nº 199560/SP (98/0098482-8):

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acata esta posição do Superior Tribunal de Justiça, e, no tocante ao prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, no julgamento do Acórdão CSRF/02-01.0004,



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

pronunciou-se no sentido de que aquele dispositivo legal refere-se ao direito de a seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a Contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à Contribuição para o PIS. Assim, não incluída a Contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à Contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida. A síntese do posicionamento daquela Corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.”

Na espécie, foram efetuados pagamentos referentes aos períodos de outubro de 1990 a outubro de 1996 e setembro de 1996 – listagem de pagamentos às fls. 186/187.

O período objeto da autuação abrange de maio de 1990 a junho de 1995, assim, têm-se duas situações a serem consideradas: para o lapso temporal em que não foram efetuados pagamentos, devem ser aplicados os mandamentos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de forma que o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e para os meses em que ocorreram pagamentos, considerar-se-á a incidência do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Na esteira das decisões do STJ e da CSRF/MF, *in casu*, para os meses de maio a setembro de 1990, como não houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1991 e encerrou-se em 31 de dezembro 1995; para os meses de outubro de 1990 a abril de 1995, como houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em outubro de 1995 e encerrou-se em 31 de abril de 2000, e para os meses de maio e junho de 1995, onde também houve pagamentos, o prazo decadencial deu-se cinco anos após o fato gerador, respectivamente, em maio e junho de 2000.



Processo nº : 13906.000080/00-33

Recurso nº : 119.405

Acórdão nº : 202-14.123

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 31 de maio de 2000, foram atingidos pela decadência os meses de maio de 1990 a abril de 1995, o que implica na sua extinção, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Ultrapassada a preliminar, passamos a enfrentar a questão de mérito.

No mérito, a controvérsia se dá acerca do mandamento veiculado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, e, para o deslinde da questão, mister que se faça um esboço histórico da Contribuição para o PIS tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se, nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal. Destaque-se que, na espécie, o reconhecimento da inaplicabilidade dos indigitados decretos-leis se deu por meio de decisão judicial transitada em julgado em ação onde a recorrente foi parte.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram afastadas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *questio*:

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

“INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito ‘ex tunc’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído.” (grifei)

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma, eivada do vício da inconstitucionalidade, não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

“(…) regra jurídica é nula.” (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Trib1 ‘(...) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. ‘uma consequência primária da inconstitucionalidade’- acentua MARCELO REBELO DE SOUZA (‘O valor Jurídico do Acto Inconstitucional’, vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – ‘é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam.

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico, sendo inconstitucional.” (grifamos)

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria



Processo nº : 13906.000080/00-33
Recurso nº : 119.405
Acórdão nº : 202-14.123

o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento, o que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, 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 de 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.”

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Desse modo, deve ser calculado o valor nominal da contribuição em tela considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês que antecedeu à ocorrência do fato gerador com relação aos períodos remanescentes no auto de infração, devendo ser considerados os recolhimentos correspondentes.

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso quanto à preliminar de decadência e pelo parcial provimento do recurso quanto à parte remanescente.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002

Ana Neyfe Olímpio Holanda
ANA NEYFE OLÍMPIO HOLANDA //