



**P A R E C E R**

**PGFN/CAT/Nº 437/98**

**PIS/PASEP** - Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal. Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e nº 26 de 11.9.75. Revogação do parágrafo único do art. 6º da L.C. nº7/70, pela Lei nº. 7.691, de 15.12.88. Alterações posteriores impostas pelas Leis nºs. 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91 e 8.383, de 30.12.91. Contribuição social, nos termos do art. 239 da Constituição da República. Matéria de lei ordinária. Revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95. NOTA PGFN/PGA Nº 074/98. Registro no Protocolo nº 000170/98

**I**

Trata-se de questões relacionadas às contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal - PASEP, instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e unificados, posteriormente, pela Lei Complementar nº 26 de 11.9.75.

2. Inicialmente, a Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal solicitou o pronunciamento desta Coordenadoria-Geral de Assuntos Tributários acerca da aplicabilidade da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Sobre essa consulta elaboramos minuta de Parecer, a que nos reportaremos adiante, que recebeu o “*De acordo*” do Sr. Coordenador-Geral de Assuntos Tributários, mas não chegou a ser aprovado pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, pelos fatos que vão expostos a seguir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

2

3. Logo depois, em data muito próxima, chegou a esta Coordenadoria consulta formulada pela Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação (COSAR), da Secretaria da Receita Federal, acerca de problema surgido na elaboração do Manual de Cobrança do PASEP relacionado à cobrança e constituição de créditos da referida exação, no período de vigência dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Sobre essa questão debruçou-se o Dr. Aldemário Araújo Castro, que chegou a elaborar uma minuta de parecer, cujos trechos mais importantes reproduziremos adiante, quando enfrentarmos especificamente a matéria por ele abordada.

4. É importante antecipar que tanto o nosso trabalho quanto o do Dr. Aldemário apontavam para a necessidade de rever-se pontos do PARECER PGFN Nº 1.185/95, da autoria do Dr. Cezar Saldanha Souza Júnior. Diante desse quadro, o Coordenador-Geral da CAT achou por bem emitir a NOTA PGFN/CAT S/N, de 22.12.97, por intermédio da qual deu notícia da situação ao Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional sugerindo a revisão do precitado Parecer, para que se defina, com precisão, o seguinte:

*“4.1. Os efeitos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal;*

*4.2. Se a contribuição para o PASEP foi atingida pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal;*

*4.3. A relação entre as Leis Complementares nºs. 7 e 8, de 1970, e a legislação subsequente alteradora da sistemática de cobrança do PIS-PASEP, no que diz respeito a bases de cálculo, alíquotas e forma de recolhimento.”*

5. Em face dessa provocação, o Sr. Procurador-Geral solicitou ao Procurador-Geral Adjunto, Dr. Edgard Lincoln de Proença Rosa, manifestação sobre as questões suscitadas no âmbito da CAT. O pronunciamento solicitado concretizou-se por meio da percuciente NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, que, após laborioso estudo, sugeriu o retorno da matéria a esta Coordenadoria para emissão de parecer conclusivo, abrangendo os aspectos abordados nas considerações e conclusões ali expandidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

3

## II

### **A contribuição para o PIS. Sistemática de cálculo prevista pela L.C. nº 7/70. Matéria de lei ordinária. Alteração imposta pela Lei nº 7.691/88 e leis posteriores. Aplicabilidade da correção monetária.**

6. Na minuta de Parecer a que no referimos no artigo “2” acima, tratamos, em especial, da sistemática de cálculo da contribuição para o PIS, tendo como ponto de referência a consulta formulada pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal acerca da aplicabilidade da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

7. Para melhor sistematização do trabalho, colocaremos, *pari passu*, a nossa opinião, seguida do entendimento contido na NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, para, então, apresentarmos a conclusão a que chegamos.

8. Antes, porém, parece pertinente que se transcreva a parte do “fax” enviado pelo Procurador Chefe do DF que traduz a consulta objeto do nosso exame original:

*“A empresa Microlite S.A e outras ingressaram em Juízo (Processo 97.10775-5) questionando a exigência do PIS. Afastados os Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449/88, remanesceu a aplicação da LC 7/70. Efetuados depósitos para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sucederam-se os cálculos para a divisão dos mesmos, para fins de levantamento e conversão.*

*Os cálculos efetuados por esta Procuradoria obedecem à mesma sistemática empregada pela Receita Federal em Brasília, ou seja, preservam a atualização monetária referente ao mês da base de cálculo até o da respectiva competência, isto porque, segundo a LC 7/70, art. 6º, § único, há defasagem de 6 meses entre a apuração da contribuição com a ocorrência do faturamento (base de cálculo).”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

9. A este respeito, afirmamos o seguinte:

“3. Como se vê as empresas entendem indevida a aplicação da correção, sob alegativa de inexistência de autorização legal. Alegam, notadamente, que, suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449/88, pela Resolução nº 49, do Senado Federal (D.O.U. de 10.10.95), restaurou-se a vigência da Lei Complementar nº 7/70, cujo art. 6º determinava, *in verbis*:

*“Art. 6º A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.*

*Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”* (destacamos).

4. Como essa Lei Complementar não fez referência expressa à aplicação da correção monetária no período dos seis meses existente entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, sustentam que não se poderia incluí-la nos cálculos do valor devido pelo contribuinte. Entendem os advogados dessas empresas contribuintes do PIS (segundo documentos encaminhados a esta Coordenadoria, pela PGF-DF) que o fato gerador da contribuição seria o faturamento em um determinado mês e a base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador. Ex: o fato gerador seria o faturamento do mês de novembro de 1997 e a base cálculo seria o montante do faturamento do mês de maio próximo passado.

5. De início, refuta-se tal entendimento, porque lhe falta a mínima sustentação jurídica. Em verdade, o legislador de 1970 apenas concedeu um prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição, mas não criou essa esdrúxula situação de o “fato gerador” estar dissociado da “base de cálculo”; portanto, **a primeira contribuição para o PIS teve como fato gerador o faturamento do mês de janeiro de 1971, como base de cálculo o montante desse faturamento e prazo de pagamento a partir de 1º de julho de 1971, e assim sucessivamente.”**

10. A NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 não contém uma análise específica desse aspecto, mas os comentários feitos nos itens 10 a 12, especialmente neste e respectivos subitens 12.1, 12.2 e 12.3 demonstram não haver divergência quanto ao nosso posicionamento. Assim, cabe-nos apenas reafirmar a improcedência dos argumentos das interessadas, pois, indubitavelmente, a exegese correta da L.C. nº 7/70 desautoriza qualquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

5

entendimento que propugne pela existência de um lapso de tempo entre o fato gerador da obrigação e base de cálculo da contribuição.

11. É verdade que a L.C. nº 7/70 efetivamente não cuidou da aplicação da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da exação, até mesmo porque este não parece ter sido o propósito do legislador complementar. Mas isto não infirma a validade da conclusão a que chegamos, porque, como demonstraremos adiante, leis posteriores afastaram e alteraram completamente a sistemática original de cálculo e recolhimento da contribuição prevista na L.C. de 1970, instituindo, de forma inequívoca, a incidência da atualização monetária.

12. No que pertine à questão da vigência da Lei Complementar nº 7/70 observamos o seguinte:

“6. Quanto à vigência da L.C nº 7/70, esta PGFN já se pronunciou por intermédio do PARECER PGFN/Nº 1185/95, da lavra do eminente CÉZAR SALDANHA SOUZA JÚNIOR, cujos lances pertinentes à questão vão transcritos a seguir:

*“ III Terceiro aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70:*

*10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. É bem de ver que a decisão do STF em nenhuma momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70.*

*11. Não há dúvida de que, enquanto vigoram os dois decretos-leis aqui examinados, eles modificaram a Lei Complementar nº 7/70. Entretanto, segundo a concepção amplamente dominante no próprio STF e na doutrina brasileira, a declaração de inconstitucionalidade in concreto, ocorre na espécie, somente entre as partes litigantes, não importando em revogação da lei dita inconstitucional. A Resolução do*

*Senado, como já afirmamos acima, igualmente não revoga os textos inquinados. Limita-se a estender erga omnes, em relação a toda comunidade, a não aplicação do textos ou textos controlados.*

*12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-lei examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF; e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10951.000199/98-21

*integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.*

13. *Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-lei revogaram a Lei Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, reprimou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.*

14. *Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma (o destaque não consta do original).*

7. Com o devido respeito, ousamos discordar, em parte, da conclusão a que chegou o ilustre parecerista. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da L.C. nº 7/70, mas, quando da elaboração do PARECER PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº. 7.691, de 15.12.88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10.7.89, e 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91. Portanto, a **cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. de 1970.**

13. A NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 expressou sua concordância com o nosso entendimento nos seguintes termos:

11. Em resumo, o pronunciamento da Coordenação de Assuntos Tributários - CAT, (...), decorreu de consulta da Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal, que solicitou a manifestação sobre o cabimento de correção monetária, no período entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o PIS, tendo em vista questionamento de algumas empresas em Juízo.

11.1 Este aspecto específico da consulta está ali competentemente enfrentado e resolvido. Em função de tal aspecto é que surgem os problemas levantados naquele texto, tendo em vista algumas opiniões expressas no Parecer PGFN nº 1.185/95.

12.3 Todo o desdobramento argumentativo, a partir dessa correta conclusão do estudo da CAT, envolvendo os temas relacionados com: a) cabimento da aplicação de correção monetária no caso em foco (itens 14, 15 e 17 a 21 daquele texto); b) alteração de prazos de recolhimento e indexação aplicável à espécie (**ibidem**); c) sobre o conceito exato de fato gerador e da base de cálculo do PIS (**ibidem** item 16), tudo conforme a legislação superveniente à Lei Complementar nº 7/70 ali rigorosamente enumerada, é irrepreensível.”



7

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

14. São por demais oportunas, também, as considerações da referida NOTA acerca da questão suscitada pela NOTA PGFN/CRE/Nº 063/98, em virtude de decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que abraçou a tese da existência do lapso de seis meses entre o fato gerador e a base de cálculo da contribuição para o PIS, porque fazem desmoronar qualquer dúvida quanto à impertinência dessa linha interpretativa:

“15. Chega-nos também para exame a Nota PGFN/CRE/Nº 063/98, onde é solicitada orientação acerca do posicionamento da PGFN em face da decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, constante do acórdão nº 101-91.131, do seguinte teor:

*“I.R.P.J. - CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. FATO GERADOR. MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA. O fato gerador da Contribuição para o PIS, nos termos do artigo 3º, “b”, e parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nº 07, de 1970, tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial, e sua base de cálculo é o faturamento verificado no 6º mês anterior ao da incidência”.*

16. Antes de mais nada, convém assinalar que, sobretudo em relação ao ponto que agora será examinado, a contribuição para o PIS/PASEP vem sendo tratada, na perspectiva temporal da vigência das normas, em discussão, da Lei Complementar nº 7/70, como se fosse tributo ou matéria de finanças públicas, quando se deve recordar que tal natureza lhe foi recusada pelo STF na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

16.1 Esta observação se impõe, porque, tanto no plano do vocabulário, quanto no das idéias jurídicas com que se discorre sobre o assunto e se o examina, os conceitos utilizados pertencem ao campo teórico do direito tributário.

16.2 Em nossa opinião, a teoria tributária, aplicada aqui com objetivo unicamente analítico, ressalvadas as observações feitas em 16 e 16.1 acima, não prejudica.

17. O voto vencedor contém a seguinte afirmação: *“...o fato gerador, no caso sob exame, não pode ser confundido como o simples faturamento. Este, na verdade, é sua base de cálculo, e como tal não deve, necessariamente, ser simultâneo com os demais aspectos do fato imponível”.*

17.1 Sobre este ponto já se pronunciara o Dr. Manoel Felipe, no item 16 do citado estudo da CAT (com menção feita de passagem no subitem 12.3 desta Nota).

Argumenta ele que a Lei nº 7.691/88, ao dispor (no seu art. 3º, inciso III, alínea “b”) sobre a incidência da correção monetária à contribuição para o PIS/PASEP, na forma ali prevista, *“deixou bastante claro que fato gerador da contribuição é o faturamento de um determinado mês e a base de cálculo é o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

*montante desse faturamento. Assim, ainda que admitida, apenas para argumentar, alguma logicidade no entendimento que defendia estarem fato gerador e base de cálculo separados por um lapso de seis meses, após a edição desta lei, este raciocínio tornou-se absolutamente insustentável".* (negrito e sublinhado na fonte).

17.2 Achamos que tem toda a procedência tal entendimento.

18 Em outro trecho do voto vencedor que ensejou a decisão daquela Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, consta a seguinte passagem:

*"Como ressaltado pela recorrente, na hipótese legal tributária se identificam: i) aspecto material, o exercício da atividade empresarial; ii) aspecto temporal, o mês a que se refere a contribuição; iii) como aspecto espacial, todo o território nacional; e o aspecto pessoal nos indicam: sujeito ativo a União Federal, e sujeito passivo a pessoa jurídica de direito privado".* (sublinhamos).

18.1 Entre nós, como sabido, a teoria dos "aspectos da hipótese de incidência tributária" foi desenvolvida e disseminada por **Geraldo Ataliba**, em seu clássico "Hipótese de Incidência Tributária" (Editora Revista dos Tribunais, 3ª edição ampliada, segunda parte, págs. 47/111).

*Ensina o saudoso mestre que "o aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material [...] O aspecto material da h. i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte[...] Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública, como o Estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.[...] a base impositiva - expressão utilizada pelo autor em lugar da popularizada base de cálculo - é insita à hipótese de incidência [...] Base impositiva é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h. i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do 'quantum debeatur' " (in ob. cit., págs 99/101, **passim**).*

18.2 Com essas informações teóricas seguras, não é difícil combater a idéia de que o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS, formulada no trecho sublinhado naquela parte do voto acima transcrito, é o "exercício da atividade empresarial".

Além de esta ser uma formulação simplista (recorde-se que, segundo **Ataliba**, o aspecto material é o mais complexo, dentre os demais aspectos da hipótese de incidência), é inteiramente equivocado atribuir ao exercício de atividade empresarial, por si só, o núcleo da hipótese de incidência de algum tributo. Tal atividade, como qualquer outra econômica ou financeiramente relevante, deve ser encarada, no máximo, como um elemento pré-jurídico para a identificação e conseqüente eleição, pelo legislador, de um fato juridicamente relevante (renda, prestação de serviço, patrimônio, etc) para o surgimento de uma obrigação tributária.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

18.3 Não nos parece ser um desafio insuperável chegar à interpretação correta do art. 3º, **caput**, e suas alíneas, da Lei Complementar nº 7/70, disposições legais estas que contêm o aspecto material da hipótese de incidência do PIS.

Para a matéria que nos vem interessando mais de perto na presente análise, vejamos o que dispõe o art. 3º e alínea "b", da L. C. nº 7/70:

"Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

.....  
b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

....."  
O dispositivo sob exame enuncia a constituição do Fundo de Participação (executor do Programa de Integração Social, assim definido no art. 2º da citada Lei Complementar), abrangendo duas parcelas, uma das quais provém dos recursos próprios da empresa. Até aí, não temos a descrição normativa do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS.

Quando lá, então, se estabelece que tais recursos são **calculados com base no faturamento**, aí, sim, está definido legalmente aquele núcleo da hipótese de incidência.

Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida. Todavia, o entendimento correto não pode ser outro: o faturamento é a base (não a base de cálculo, ou base imponible na terminologia de Ataliba), mas a base no sentido de ser o fundamento, o fato juridicamente relevante, isto é, o fato gerador (hipótese de incidência no seu aspecto material). Faturamento, aí, por conseguinte, é a palavra que designa a realidade econômica enquanto fato jurígeno de obrigação **ex lege**. Esta realidade, por outro lado, consiste num *quantum* apurável, ou seja, encerra valor (que constitui, aí sim, a base de cálculo) sobre o qual incidem as alíquotas ali escalonadas, resultando daí o **quantum debeatur** (valor dos recursos, correspondente à parcela prevista na alínea "b" do art. 3º, devido ao Fundo).

18.4 Agora, se atentarmos para o disposto no art. 6º e seu Parágrafo único, da L.C. nº 7/70 (transcrito acima, no item 12 - pág. 8 desta Nota), chegaremos à necessária conclusão de que tal norma define, tão-somente, a data a partir da qual os depósitos relativos àquela parcela do Fundo (art. 3º, "b") passam a ser mensalmente efetivados (1º de julho de 1971), sendo que a contribuição correspondente a esse primeiro mês de recolhimento será calculada com base (novamente, a palavra está aí usada no sentido registrado pelo léxico comum, não-técnico; aliás, o legislador nunca suprime parte da expressão técnica "base de cálculo" toda vez que a utiliza) no faturamento (fato econômico escolhido pelo legislador para constituir o fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP) de janeiro.

18.4.1 No referido voto vencedor está dito, com todas as letras (em sua pág. 7), que "...a Lei Complementar foi editada em 1970, com eficácia plena tão somente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

*(sic) a partir do mês de julho de 1971 [...] a contribuição correspondente ao mês de julho terá como base de cálculo o faturamento verificado no mês de janeiro do mesmo ano, e assim sucessivamente, ou seja, o elemento ou aspecto temporal do fato gerador é o mês a que se refere a contribuição, enquanto que sua base de cálculo deve corresponder ao faturamento ocorrido 6 (seis meses) antes do período de referência". E mais. Dando razão ao recorrente, o Relator do voto vencedor naquele caso ressalta que "o 'caput' do art. 6º não trata do vencimento da obrigação fiscal, mas do início da eficácia da lei, do 'dies a quo' (a partir de)..." (ibidem) (sublinhamos).*

Nada mais equivocado, em três pontos pelo menos. Primeiramente, foi trazido à argumentação um conceito teórico (o de eficácia plena), que diz respeito à aplicabilidade autônoma de normas jurídicas, no conjunto sistemático do ordenamento, em relação a outras, teoria de grande utilidade científica no trabalho de interpretação das normas constitucionais, difundida magistralmente entre nós por José Afonso da Silva. O emprego daquela expressão sem o devido cuidado com sua acepção técnica é extremamente criticável. Em segundo lugar, abandona-se a expressa cláusula de vigência da L.C. nº 7/70 (que se encontra no seu art. 13, prevendo a entrada em vigor na data da publicação), como se esta não existisse, e se a desloca, criativamente, para o mencionado art. 6º da mesma Lei, na suposição de que somente a partir da data de efetivação dos depósitos (1º de julho de 1971), ali determinada, a Lei tenha passado a produzir efeitos. Em terceiro lugar - e devido a todo esse emaranhado conceitual - confunde-se aspecto temporal com aspecto material, base de cálculo com faturamento, etc."

15. Como se observa, há um sintonia absoluta entre o nosso entendimento e o esposado na referida NOTA, razão pela qual tornam-se desnecessários maiores comentários. Indiscutivelmente, nem mesmo quando vigia a sistemática de cálculo da L.C. nº 7/70 existiu a pretendida separação do fato gerador da base de cálculo da contribuição para o PIS.

16. No que concerne ao instrumento normativo adequado para dispor sobre a matéria, asseveramos o seguinte:

"8. O Parecer, pelo que se depreende do texto reproduzido abaixo, defende, também, que, em decorrência da respistinação promovida pela Carta de 1988, a validade das normas legais posteriores relacionadas ao PIS depende da compatibilização de suas disposições com a Lei Complementar nº 7/70:

*"IV- Quarto aspecto: atos legais posteriores*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

15. Colocadas essas premissas, seguem-se outras conclusões importantes.

16. Todos os atos normativos secundários, legais ou da Administração, bem assim, as praxes ou rotinas relacionadas com o PIS e que se conformem com a Lei Complementar nº 7/70, continuam existentes, válidos e eficazes, independentemente da data em que tenham sido expedidos. Mesmo atos posteriores ao indigitados decretos-leis, desde que possam ser interpretados em consonância com a Lei Complementar nº 7/70, continuam plenamente em vigor.

9. A assertiva, *devida vênia*, é imprecisa, porque a matéria não se constitui objeto de lei complementar, portanto, o legislador ordinário pode sobre ela dispor, como de fato o fez, ainda que alterando a referida L.C.

#### IV

10. A propósito, convém, antes de enveredarmos pelo mérito da alteração da sistemática de cálculo da contribuição para o PIS, afastar, de logo, qualquer dúvida quanto à constitucionalidade das leis ordinárias que trataram da matéria contida, originariamente, em norma complementar, no caso, a L.C. nº 7/70.

11. É que a contribuição para o PIS, por força do disposto no art. 239 da Constituição, constitui-se em uma contribuição social, de natureza tributária, destinada à seguridade social, cuja instituição sujeita-se às normas gerais de lei complementar (C.F., art. 149, parte final), mas pode e deve ser realizada por lei ordinária. Não sendo imposto, não há a exigência de que seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar, como previsto no art. 146, alínea "a".

12. É pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que não é o legislador infraconstitucional quem elege as matérias a serem tratadas por lei complementar. Esse mandamento provém do legislador constituinte, que determina, expressamente, o que deve ser objeto desta espécie de norma jurídica. Assim, o fato de uma matéria encontrar-se regulada em lei complementar não significa que ela, daí em diante, só poderá ser alterada por essa espécie de norma jurídica. Se não há disposição constitucional neste sentido, o legislador ordinário poderá, a qualquer tempo, sobre ela dispor, observados apenas os limites constitucionais e as **normas gerais** eventualmente contidas nessa norma complementar. Entretanto, como as contribuições sociais não estão elencadas, na Constituição, dentre as matérias objeto dessas leis de quórum especial, a exigência, no caso, seria descabida.

17. Por seu turno, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 pronuncia-se assim:

13.2.1 Prova de que, mesmo sob a ordem constitucional anterior, tal discussão se encontrava superada temos no voto do Relator do citado Recurso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

Extraordinário nº148.754-RJ, que ensejou a declaração incidental de inconstitucionalidade de cujas conseqüências estamos tratando aqui, eminente **Ministro Carlos Velloso**. Embora Sua Excelência tenha sido vencido em seu voto sobre a questão principal daqueles autos (saber se o PIS seria matéria de finanças públicas, sujeita à disciplina normativa de decreto-lei), não lhe foi oposta qualquer discordância em relação àquele aspecto secundário para a questão ali sob julgamento, assim abordado por ele:

*“...deixo expresso...o meu entendimento a respeito de duas questões que comumente são postas quando se discute a constitucionalidade da contribuição do PIS: A) a alteração de sua sistemática somente poderia ocorrer mediante lei complementar[...]Essas objeções não têm procedência, como tentaremos demonstrar[...]*

*O PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Por isso, argumenta-se, não poderia o decreto-lei dispor a respeito, alterando normas de lei complementar.*

*O argumento, entretanto, não tem procedência.*

*É que, com o advento da EC nº 8, de 1977, a matéria passou a ser objeto de lei ordinária, tendo em vista o art. 43, X. É que a EC nº 8/77 acrescentou ao art. 43 o inciso X, que cuidou expressamente da matéria, não exigindo, para a criação ou alteração da contribuição objeto do debate, lei complementar.”(in Revista Trimestral de Jurisprudência - 150, pág.898).*

13.2.2 No mesmo sentido do entendimento acima, manifestaram-se, nos referidos autos, na ordem da votação ali verificada, os ilustres **Ministros Ilmar Galvão** (*ibidem*, pág. 907), **Paulo Brossard** (*ibidem*, pág. 911). Nos demais votos - repita-se - não se registraram discordâncias a esse posicionamento.”

18. Com efeito, já sob a vigência da Constituição antiga, a contribuição para o PIS constituía-se em matéria afeita ao campo de abrangência de lei ordinária, por força do inciso X do art. 43 que atribuiu competência ao Congresso Nacional para dispor sobre contribuições sociais para custear os encargos previstos no art. 165, V., e não exigiu lei complementar para tanto. À guisa de informação, é bom ressaltar que o inciso V do art. 165 garantia ao trabalhador o direito à “*integração na vida e no desenvolvimento da empresa...*”, que se constitui no mesmo objetivo do PIS, segundo o art. 1º da L.C. nº7/70, *in verbis*: “*É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

19. A respeito da aplicabilidade da correção monetária à contribuição para o PIS, consignamos o seguinte, no já mencionado trabalho:

"14. A mencionada Lei nº 7.691/88, que dispôs "*sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, e dá outras providências*", determinou a conversão, em OTN (que nada mais é do que uma atualização monetária), do valor devido em face dos fatos geradores ocorridos a partir da data ali estabelecida, e não excluiu a contribuição para o PIS, *in verbis*:

*"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 - OTN, 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 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador.*

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

*.....*  
*II - contribuições para:*

*.....*  
*b) o PIS e o PASEP - até o dia 10 (dez) do 3º (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, artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador."*

15. Ora, ao determinar que ficaria sujeita exclusivamente à correção monetária do art. 1º, o recolhimento para o PIS efetuado "**até o dia 10 do 3º mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador**" é óbvio que o legislador, implicitamente, revogou o disposto no parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70. Portanto, descabe falar-se em prazo de seis meses.

16. Mas a Lei nº 7.691/88 produziu outro efeito bastante significativo. É que ao dizer que sobre a contribuição recolhida no prazo ali estabelecido incidiria apenas a correção do art. 1º, o legislador afastou, definitivamente, qualquer dúvida quanto à aplicabilidade da atualização monetária no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da contribuição. Também deixou bastante claro que: **fato gerador da contribuição é o faturamento de um determinado mês e a base de cálculo é o montante desse faturamento**. Assim, ainda que admitida, apenas para argumentar, alguma logicidade no entendimento que defendia estarem fato gerador e base de cálculo separados por um lapso de seis meses, após a edição desta lei, este raciocínio tornou-se absolutamente insustentável.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**Processo nº 10951.000199/98-21**

17. Destarte, não há como a Administração Pública deixar de aplicar a conversão, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de vigência da referida norma.

18. Por seu turno, a Lei nº 7.799/89, que instituiu o BTN Fiscal, manteve a mesma sistemática da lei anterior:

*“Art. 67 Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir de 1º de julho de 1989, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:*

*.....*  
*V - 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. 69 Ficará sujeita exclusivamente à correção monetária, na forma do artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:*

*.....*  
*II - contribuições:*

*.....*  
*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, artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia quinze do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.”*

19. No mesmo sentido foi a Lei nº 8.218/91:

*“Art. 2º Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*.....*  
*IV - Contribuições para o Finsocial, o PIS-PASEP e sobre o açúcar e o álcool:*

*a) até o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, ressalvado o disposto na alínea seguinte;*

*b) até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, em relação à parcela de atualização da receita pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) e respectivos juros.”*

20. Logo em seguida, a Lei nº 8.383/91 instituiu a Unidade Fiscal de Referência - UFIR, como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e contribuições sociais, inclusive as previdenciárias (art. 1º e parágrafo único).

21. O art. 52 dessa Lei assim determinou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

*“Art. 52 Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1992, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*.....  
IV - contribuições para o Finsocial, o PIS/Pasep e sobre o açúcar e o álcool até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.”*

*Art. 53. Os tributos e contribuições relacionados a seguir serão convertidos em quantidade de Ufir diária pelo valor desta:*

*.....  
IV - contribuições para o Finsocial, PIS/Pasep e sobre o açúcar e o álcool, no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores;”*

*.....  
Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992 serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos nessa data, em quantidade de Ufir diária.”*

22. Finalmente, a Medida Provisória nº 1.546-26, de 27.11.97, confirmando a linha adotada pelo legislador desde a Lei nº 7.691/88, determina, explicitamente que **“A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente”**. Desta forma, é de se afirmar, peremptoriamente, que não procedem os argumentos sustentados pelas empresas acima mencionadas.

20. Diante da clareza dos textos legais acima reproduzidos, cremos sejam ociosas maiores discussões. Está evidenciado, à toda prova, que desde a edição da Lei nº 7.691, em 15.12.88, o prazo para pagamento deixou de ser o de seis meses, contado a partir do fato gerador, sendo devida a correção monetária no cálculo da contribuição para o PIS, desde a ocorrência do fato gerador até a data do efetivo pagamento.

### III

**Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988. Alcance da decisão do STF quanto às contribuições para o PASEP.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

21. Os temas em epígrafe decorrem de consulta formulada pela COSAR, da SRF, (item "3"), cujo exame preliminar foi realizado pelo Dr. Aldemário Castro que, em minuta de Parecer, historiou assim o objeto do seu estudo:

*"2. Alerta a COSAR para o fato de que o Parecer PGFN nº 1.185, de 7 de novembro de 1995, afirmar que a execução dos Decretos-Leis aludidos encontra-se suspensa em parte e que a decisão do STF sobre as normas em questão em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70, ou seja, do PASEP.*

*3. Destaca, ainda, a COSAR as controvérsias surgidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal por conta do posicionamento da PGFN e as resistências na Justiça e nas Delegacias de Julgamento em relação aos lançamentos de ofício com base nos Decretos-Leis.*

*4. Solicita, por fim, a COSAR o reexame do Parecer PGFN nº 1.185, "...independentemente da análise dos prazos de vencimento da contribuição e efeitos temporais da Resolução do SF.", e a eventual confirmação do entendimento de que a suspensão da execução dos Decretos-Leis também atingiu a contribuição ao PASEP, instituída pela Lei Complementar nº 8/70.*

*5. Em despacho proferido no dia 18 de dezembro de 1997, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional Substituto autorizou o reexame do Parecer em tela."*

22. Em seguida, o ilustre Procurador relata a evolução normativa da matéria, desde a instituição das contribuições para o PIS e PASEP pelas L.Cs. nºs 7 e 8 de 1970, passando pela unificação dos Fundos em 1975 (Lei Complementar nº 26, de 11.9.75), até a recepção das exações pelo art. 239 da Constituição da República, que as transformou em contribuições para a seguridade social.

23. Sobre o alcance da decisão do STF no R.E nº 148.754 - RJ, que declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, assevera que: "A decisão fulminou os diplomas legais inteiramente já que identificou a inconstitucionalidade formal dos mesmos. Neste sentido, entre outros, o RE nº 158.183-RS, Min. ILMAR GALVÃO e o RE nº 164.150-PR. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE."





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

24. Quanto ao alcance da Resolução nº 49/95, do Senado Federal, entende que esta emprestou efeito "*erga omnes*" à decisão do STF ("*dotada de efeito restrita ao caso concreto dos autos*"), e que a leitura do ato senatorial autoriza concluir-se que os referidos Decretos-Leis foram atingidos "*in totum*".

25. Em face dessas considerações iniciais, o Dr. Aldemário envereda pelo cerne da consulta que lhe foi formulada e se insurge contra a assertiva contida nos itens "3" e "10" do já mencionado PARECER PGFN/Nº 1.185/95, especialmente quanto à questão do alcance da decisão do STF em relação ao PASEP, *in verbis*:

**"3. Publicada no DOU de 10 de outubro, não pode subsistir dúvida: desta data em diante encontra-se 'suspensa a execução' dos Decretos-leis 2445 e 2449, em parte, vale dizer, no que tange ao sistema agravado de cálculo da contribuição do PIS, objeto da declaração incidental de inconstitucionalidade proclamada pelo STF. (...)**

**10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. É bem de ver a decisão do STF em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70."**

26. A irresignação do ilustre Procurador, com o entendimento contido no texto reproduzido acima, encontra-se vazada nos seguintes termos:

"23. *Data venia*, não assiste razão ao ilustre parecerista. Como ressaltamos anteriormente, a Resolução nº 49/95 do Senado Federal suspendeu integralmente a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988. Isto porque, não há ressalva de parcialidade no ato oriundo da Câmara Alta do parlamento brasileiro. Ademais, repetimos, a decisão do e. STF, lastreadora da resolução, reconhece inconstitucionalidade formal dos atos normativos. Assim, a eiva de nulidade absoluta, característica do ato inconstitucional, atinge as normas em sua totalidade.

24. Por conseguinte, a suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, atingiu a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 8/70, ou seja, o PASEP. Como frisamos, a partir da evolução da normatividade sobre a matéria, houve uma unificação no tratamento normativo dos programas inicialmente apartados. Tanto que os Decretos-leis inquinados de inconstitucionais trazem as seguintes disposições:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

**“A partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculados da seguinte forma:”**  
(Art. 1º do Decreto-Lei nº 2.445/88)

**“Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculados da seguinte forma:”**  
(Art. 1º do Decreto-Lei nº 2.249/88)

25. Ora, se as normas reguladoras, inclusive explicitamente do PASEP, foram afastadas por inconstitucionais, não subsistem as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, e revivem as regras disciplinadoras anteriores tanto para o PIS quanto para o PASEP.

26. O ilustre parecerista assevera que a decisão do e. STF em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70, em outras palavras, do PASEP. A afirmação é correta, mas não a ilação daí retirada. Com efeito, a decisão do e. STF não tratou da Lei Complementar nº 8/70, ou do PASEP, porque o recurso extraordinário apreciado pela Corte Maior carregava irresignação de pessoas jurídicas de direito privado, mais precisamente, Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e outras (RTJ 150/888), obrigadas a contribuir para o PIS.

27. A NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 ratificou a conclusão acima, afirmando que a *“suspensão daqueles Decreto-leis declarados inconstitucionais abrange tanto o PIS, quanto o PASEP”*. Cremos que o assunto foi devidamente enfrentado e resolvido no trabalho acima reproduzido, razão pela qual concordamos com a necessidade de revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, na parte que refere a questão do PASEP.

#### IV

#### **Efeitos da Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal. Alterações impostas pelo Decreto nº 2.346, de 1997**

28. A propósito da Resolução do Senado Federal, que o PARECER PGFN/Nº 1.185/95 entendeu ter efeito *“ex nunc”*, o Dr. Aldemário consignou, *ipsis litteris*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

“27. Convém, ainda, deixar registrado que a resolução do Senado Federal ao suspender a execução de dispositivo reconhecido inconstitucional pelo e. STF, no exercício do controle concreto de constitucionalidade, encerra efeitos “ex tunc”. Não é outra a premissa adotada pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, ao dispor:

**“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 indireta, obedecidos aos procedimentos 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 for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

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

28. Neste sentido, colhemos importantes manifestações, como a lição do eminente Ministro CELSO DE MELLO, vazada neste termos:

**“O ato do Senado Federal, dando efeito *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal Federal, como bem acentua Gilmar Ferreira Mendes, após passar em revista o próprio papel dessa instituição no contexto das sucessivas Cartas da República, também tem o evidente caráter retroativo.”**

(RE nº 136.215-RJ, em 18.02.93)

29. A este respeito, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 fez um exame criterioso que, não obstante a extensão do trecho pertinente à questão, preferimos transcrevê-lo na íntegra, para não sacrificar a compreensão:

**“8. 1º Ponto: Retroatividade ou Proatividade dos Efeitos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal ?**

**8.1 No Parecer PGFN nº 1.185/95, um primeiro ponto refere-se à “eficácia ex tunc da Resolução nº 49”. Afirma-se lá, no item 6 do texto, que “...o ato de lançamento e o ato de inscrição do débito em dívida ativa, perfeitamente constituídos antes da suspensão da execução - embora paralisados no**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

*desdobramento futuro de seus efeitos ainda potenciais -, bem assim a coisa julgada, não são, 'ipso facto', desconstituídos 'ex tunc' pelo ato do Senado. A Resolução do Senado Federal impede a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstitui, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas".*

8.2 O Dr. Aldemário Araújo Castro retruca essa afirmação, asseverando que "a resolução do Senado Federal ao suspender a execução de dispositivo reconhecido pelo e. STF, no exercício do controle abstrato de constitucionalidade, encerra efeitos 'ex tunc' ". Para sustentar seu ponto de vista, observa que o Decreto nº 2.346, de 10-10-97, contempla tal entendimento ao reconhecer que a decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta ou proferida incidentalmente, é dotada de eficácia *ex tunc*, produzindo, portanto, seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (cf. seu art. 1º e §§ 1º e 2º).

8.3 Ressalte-se, desde já, que o tema é bastante difícil e não está pacificado (nem fartamente manifestado) no âmbito do pronunciamento judiciário e da opinião doutrinária.

8.4 Não nos parece ser demasiado lembrar - com a única preocupação de haver maior clareza no itinerário expositivo aqui adotado - que o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos abrange duas modalidades, ou dois sistemas. Um deles, chamado de "controle direto", "por via de ação", "controle concentrado", "controle em tese", "controle abstrato", etc. O outro, denominado "controle indireto", "por via de exceção" (ou de defesa), "controle difuso", "controle incidental" (*incidenter tantum*), "controle em concreto", etc.

8.5 A modalidade do controle concentrado implica que a decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em ação direta específica, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual em face da Constituição Federal (cf. art. 102, I, "a", desta), produz efeitos jurídicos *erga omnes* (perante todos) e *ex tunc* (efeitos pretéritos, ou efeitos que retroagem à data da entrada em vigor da norma declarada inconstitucional). Esse entendimento não tem dissidência entre os julgadores e os doutrinadores.

8.6 Já, do controle difuso, não se pode dizer o mesmo, porque neste sistema há de se considerar não apenas os efeitos da decisão judicial, mas os do ato do Senado Federal que suspende a execução da norma declarada inconstitucional.

8.6.1 Quanto à decisão definitiva que declara, incidentalmente, inconstitucionalidade, veja-se a seguinte descrição de seu perfil conceitual básico:

8.6.1.1 "As características precipuas do método 'difuso' são, pois: a) o conhecimento e decisão da questão de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

por qualquer órgão julgante; b) consagra a 'via de exceção' e, portanto, a arguição de inconstitucionalidade deve se dar no curso de um 'processo comum'; c) o objeto da ação não é o próprio vício da validade, mas busca a reparação de um direito lesado ou impedir que esta lesão se consuma; d) a decisão judicial faz 'coisa julgada' interpartes; e) a decisão judicial produz efeitos 'ex tunc' " (cf. Celso Bastos, "O Controle Judicial da Constitucionalidade das Leis e Atos Normativos Municipais", in "Ação Direta de Controle da Constitucionalidade de Leis Municipais, em Tese", Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 1979, págs. 68/69) (aspeado e negrito na fonte; sublinhado na transcrição).

8.6.1.2 "Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito 'ex tunc', contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório". (Gilmar Ferreira Mendes, "Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos", Editora Saraiva, São Paulo, 1990, pág. 209).

8.6.1.3 Portanto, sobre a retroatividade dos efeitos da decisão que, provocada por alegação de defesa (via de exceção), afasta a aplicação de norma julgada inconstitucional, não se observam divergências.

8.6.2 Entretanto, sobre a eficácia, no tempo, da suspensão da execução, mediante resolução do Senado Federal, não se verifica uma tal convergência de pensamento.

Vejam-se estas opiniões:

8.6.2.1 "...temos que discutir a eficácia da sentença que decide a inconstitucionalidade na via da exceção, e que se resolve pelos princípios processuais. Nesse caso, a arguição da inconstitucionalidade é questão prejudicial e gera um procedimento 'incidenter tantum', que busca a simples verificação da existência ou não do vício alegado. E a sentença é declaratória. Faz coisa julgada no caso e entre as partes. Mas, no sistema brasileiro, qualquer que seja o tribunal que a proferiu, não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, porque qualquer tribunal ou juiz, em princípio, poderá aplicá-la por entendê-la constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua executoriedade, como já vimos.

O problema deve ser decidido, pois, considerando-se dois aspectos. No que tange ao caso concreto, a declaração surte efeitos 'ex tunc', isto é, fulmina a relação jurídica fundada na lei inconstitucional desde o seu nascimento. No entanto, a lei continua eficaz e aplicável, até que o Senado suspenda sua executoriedade; essa manifestação do Senado, que não revoga nem amula a lei, mas simplesmente lhe retira a eficácia, só tem efeitos daí por diante, 'ex nunc'. Pois, até então, a lei existiu. Se existiu, foi aplicada, revelou eficácia, produziu validamente seus efeitos."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10951.000199/98-21

(cf. José Afonso da Silva, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros Editores, 8ª edição, São Paulo, 1992, pág.540) (sublinhado na transcrição).

8.6.2.2 De outro lado, há quem opina da seguinte forma: "A suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos. É o que ressalta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao enfatizar que a 'suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional' " (Gilmar Ferreira Mendes, na obra acima referida, pág. 214) (grifado na transcrição).

Adverta-se que a transcrição, neste ponto, omitiu a referência correspondente à citação ao STF, porque, na fonte, há trecho, ali reproduzido na nota 58 de rodapé, do voto proferido pelo Relator, o saudoso Ministro Amaral Santos, no RMS 17.976, cuja longa extensão não nos parece pertinente a que seja aqui também transcrita. Ressalte-se que, nesse julgamento, o Ministro Eloy da Rocha divergiu expressamente do Relator, acentuando que a "suspensão de execução da lei, pelo Senado, tem efeito 'ex nunc' ".

8.6.2.3 Cumpre destacar, outrossim, o advento do Decreto nº 2.346, de 10-10-97, que "consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências".

De acordo com o disposto no art. 1º e seus §§ 1º e 2º do mencionado Decreto, a Administração Pública Federal, direta e indireta, deverá observar, uniformemente, as decisões do Supremo Tribunal Federal que declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, ou proferida incidentalmente e após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, as quais são dotadas de eficácia *ex tunc*, produzindo seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.

8.7 Ora, a posição adotada no Parecer PGFN nº 1.185/95 (cf. item 8.1 acima) tem respaldo em boa doutrina (ver subitem 8.6.2.1 *retro*), cabendo notar que ele foi emitido quase dois anos antes do surgimento do mencionado Decreto nº 2.346/97.

8.8 Por sua vez, o entendimento esposado na manifestação referida no item 8.2 *supra* (notando-se o cochilo, certamente involuntário, no uso que se fez ali da expressão "controle abstrato de constitucionalidade", quando se pensava em controle incidental) também encontra respeitável apoio doutrinário (conforme visto no subitem 8.6.2.2 anterior), sem embargo de tal orientação ter sido como que referendada oficialmente pelo Governo, em norma cuja aplicação vincula toda a Administração Pública Federal (Decreto nº 2.346/97, art. 1º e §§ 1º e 2º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

8.9 Não se pode dizer, neste caso, portanto, que a opinião "a", ou que a opinião "b" está incorreta, porque, rigorosamente, conforme visto, ambas têm respaldo em correntes de pensamento na mesma linha de uma e outra.

Logo, uma revisão do Parecer PGFN nº 1.185/95, no aspecto que está sendo agora examinado, não se justificaria em virtude de alguma (inexistente) impropriedade. Ao contrário, ele está fundamentado em pressupostos juridicamente corretos e seguros, inclusive quanto às considerações ali expendidas sobre "eventuais repetições de indébito" (itens 7 a 9 daquele texto).

8.10 Entretanto, face às disposições do superveniente Decreto nº 2.346/97, o referido Parecer deve ser revisto, dado que suas conclusões, relativamente às conseqüências da atribuição, pela norma governamental, de eficácia retroativa de resolução do Senado Federal (no caso a Resolução nº 49/95 daquela Casa do Congresso), que suspende a execução de norma declarada inconstitucional *incidenter tantum* (no caso os mencionados Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988), agora de aplicação cogente pela Administração Pública Federal, obriga que se reoriente o administrado no âmbito da Fazenda Nacional.

8.11 Assim, sobre a questão em foco, cabe desvendar o sentido de outras disposições do Decreto nº 2.346/97, que percutem a matéria.

8.11.1 Em harmonia com o disposto no art. 1º e seus §§ 1º e 2º, cujo conteúdo sintetizamos no subitem 8.6.2.3 acima, o art. 4º, *caput*, daquele Decreto, estabelece o seguinte:

"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal."

8.11.2 Tal disposição estabelece o mecanismo operacional necessário ao cumprimento, no âmbito da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, do objetivo da observância uniforme das decisões do STF, conforme definido no art. 1º, *caput*, do citado Decreto, atribuindo aos titulares desses órgãos a competência discricionária para a adoção das providências ali autorizadas.

8.11.3 Desse modo, no que diz respeito à matéria relacionada a créditos tributários objeto dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, pronunciada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10951.000199/98-21

*no Recurso Extraordinário nº 149.754-2/210/RJ e cuja execução foi suspensa nos termos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, tal matéria deverá submeter-se às determinações do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na esfera de suas atribuições e no campo das providências normativamente previstas no citado art. 4º, caput, do Decreto nº 2.346/97.*

*8.11.4 Essas determinações do Procurador-Geral da Fazenda Nacional deverão ser tomadas, a seu critério, em consonância com o deslinde dos demais pontos controversos a seguir abordados.”*

30. Depreende-se, pois, dos textos reproduzidos acima, que, enquanto o Dr. Aldemário propugna pelo efeito “*ex tunc*” da Resolução do Senado, que suspenda a eficácia de norma declarada inconstitucional pelo STF, e, por conseqüência, propõe a revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, o Dr. Edgard tem aquele Parecer como respaldado em boa doutrina, e alerta para o fato de que ambas as correntes (efeito “*ex nunc*” e efeito “*ex tunc*”) têm defensores respeitáveis, portanto, não se pode concluir, de forma absoluta, ser esta ou aquela a interpretação correta. Assim, conclui que, sob este prisma, não haveria razões para rever-se Parecer de 1995.

31. Ressalta, entretanto, o Procurador-Geral Adjunto, que a revisão se faz necessária, mas por força do novo quadro criado pelo Decreto nº 2.346, de 10-10-97, que manda a *Administração Pública Federal, direta e indireta, observar, uniformemente, as decisões do Supremo Tribunal Federal que declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, ou proferida incidentalmente e após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, as quais são dotadas de eficácia ex tunc, produzindo seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.*

32. Os efeitos produzidos pela resolução suspensiva do Senado indiscutivelmente constituem-se em matéria bastante polêmica. Além de José Afonso da Silva, entendem também que o ato senatorial não retroage seus efeitos no tempo, juristas do porte de Themístocles Cavalcanti, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Paulo Bonavides. Portanto, é





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

indiscutível, como salientou o Dr. Edgard, que o PARECER PGFN/Nº 1.185/95 encontra-se amparado em uma corrente doutrinária insuspeita e do mais alto nível.

33. A partir daí, poder-se-ia enveredar por uma longa e interminável discussão teórica, já que inexistem argumentos científicos robustos o suficiente para darem fulcro a uma interpretação definitiva e irrefutável acerca da questão. Particularmente, nos filiamos à corrente que atribue efeitos “*ex tunc*” ao ato senatorial, por inúmeras razões, dentre as quais estão aquelas sintetizadas pelo já citado Prof. Gilmar Ferreira Mendes, no seu festejado *Controle de Constitucionalidade, Aspectos Jurídicos e Políticos*<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> “Não obstante a autoridade dos seus sectários, essa doutrina parece confrontar com as premissas basilares da declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro. Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito *ex tunc*, contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório. Se assim for, afigura-se inconcebível cogitar de “situações juridicamente criadas”, de “atos jurídicos formalmente perfeitos” ou de “efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos”, com fundamento em lei inconstitucional. De resto, é fácil de ver que a constitucionalidade da lei parece pressuposto inarredável de categorias como direito adquirido e ato jurídico perfeito.

É verdade que a expressão utilizada pelo constituinte de 1934 (art. 91, IV), e reiterada nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/1969 (art. 42, VII) - *suspender* a execução de lei ou decreto - não é isenta de dúvida. E originariamente, o substitutivo da Comissão Constitucional chegou a referir-se à “revogação ou suspensão de lei ou ato”. Mas a própria ratio do dispositivo não autoriza a equiparação do ato do Senado a uma declaração de ineficácia de caráter prospectivo. A proposta de Godofredo Vianna reconhecia a inexistência jurídica da lei, desde que fosse declarada a sua inconstitucionalidade “em mais de um arresto” do Supremo Tribunal Federal. Nos debates realizados preponderou, porém, a idéia de se outorgar ao Senado, erigido, então, ao papel de coordenador dos poderes, a suspensão da lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal.

Na discussão travada no Plenário da Constituinte, destacaram-se as objeções de Levi Carneiro, contrário à incorporação do instituto ao Texto Magno. Prevaleceu a tese perfilhada, dentre outros, por Prado Kelly, tal como resumida na seguinte passagem:

“Na sistemática preferida pelo nobre Deputado, Sr. Levi Carneiro, o Supremo Tribunal decretaria a inconstitucionalidade de uma lei, e os efeitos dessa decisão se limitaria às partes em litígio. Todos os demais cidadãos, que estivessem na mesma situação da que foi tutelada num processo próprio, estariam ao desamparo da lei. Ocorreria, assim, que a Constituição teria sido defendida da hipótese que permitiu o exame do Judiciário, e esquecida, anulada, postergada em todos os outros casos (...)

Certas constituições modernas têm criado cortes jurisdicionais para defesa da Constituição. Nós continuamos a atribuir à Suprema Corte a palavra definitiva da defesa e guarda da Constituição da República. Entretanto, permitimos a um órgão de supremacia política estender os efeitos dessa decisão, e estendê-los para o fim de suspender a execução, no todo ou em parte, de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando o Poder Judiciário os declara inconstitucionais”.

Na Assembléia Constituinte de 1946, reencetou-se o debate, tendo-se destacado, uma vez mais, na defesa do instituto, a voz de Prado Kelly:

“O Poder Judiciário só decide em espécie.

É necessário, porém, estender os efeitos do julgado, e esta é atribuição do Senado.

Quanto ao primeiro ponto, quero lembrar que na Constituição de 34 existe idêntico dispositivo.

Participei da elaboração da Constituição de 34. De fato, tentou-se a criação de um quarto poder; entretanto, já há muito o Senado exercia a função controladora, fiscalizadora do Poder Executivo.

O regime democrático é um regime de legalidade. No momento em que o Poder Executivo pratica uma ilegalidade, a pretexto de regulamentar uma lei votada pelo Congresso, exorbita nas suas funções. Há a esfera do Judiciário, e este não está impedido, desde que é violado o direito patrimonial do indivíduo, de apreciar o direito ferido.

Se, entretanto, se reserva ao órgão do Poder Legislativo, no caso o Senado, a atribuição fiscalizadora da lei, não estamos diante de uma função judicante, mas de fiscal do arbítrio do Poder Executivo. O dispositivo já constava da Constituição de 34 e não foi impugnado por nenhum autor ou comentador que seja, do meu conhecimento. Ao contrário, foi um dos dispositivos mais festejados pela crítica, porque atendia, de fato, às solicitações do meio político brasileiro”.

E, ante as críticas tecidas por Gustavo Capanema, ressaltou Nereu Ramos que:

“A lei ou regulamentos declarados inconstitucionais são juridicamente inexistentes, entre os litigantes. Uma vez declarados, pelo Poder Judiciário, inconstitucionais ou ilegais, a decisão apenas produz efeito entre as partes. Para evitar que os outros interessados, amanhã, tenham de recorrer também ao Judiciário, para obter a mesma coisa, atribui-se ao Senado a faculdade



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

34. É de se atentar (v. texto reproduzido na nota de rodapé), para o fato de que o ilustre professor não se atem a argumentos próprios, na defesa da tese por ele encampada; ao contrário, faz uma retrospectiva histórica da matéria, para provar que, desde os debates

---

de suspender o ato no todo ou em parte, quando o Judiciário haja declarado inconstitucional, porque desde que o Judiciário declara inconstitucional, o Presidente da República não pode declarar constitucional”.

Parecia evidente aos constituintes que a *suspensão* da *execução* da lei, tal como adotada em 1934, importava na *extensão* dos efeitos do aresto declaratório da inconstitucionalidade, configurando, inclusive, instrumento de economia processual. Atribuía-se, pois, ao ato do Senado *caráter ampliativo* e não apenas *paralisante* ou *derrogatório* do diploma viciado. E, não fosse assim, inútil seria o instituto com referência à maioria das situações formadas na vigência da lei declarada inconstitucional.

Percebeu, com peculiar lucidez, essa realidade o saudoso Senador Aciolly Filho, que, em brilhante pronunciamento, consagrou o que, a nosso ver, configura a melhor doutrina, na espécie:

“Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão-só a tarefa de promulgador desse fato decisório.

A declaração é do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. Essa suspensão é mais do que a revogação da lei ou decreto, tanto pelas suas conseqüências quanto por desnecessitar da concordância da outra Casa do Congresso e da sanção do Poder Executivo. Em suas conseqüências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera *ex nunc*, alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derrogado. Já quando de *suspensão* se trate, o efeito é *ex tunc*, pois aquilo que é inconstitucional é natimorto, não teve vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.

Integra-se, assim, o Senado numa tarefa com o STF, equivalente àquela da alta Corte Constitucional da Áustria, do Tribunal Constitucional Alemão e da Corte Constitucional Italiana. Ambos, Supremo e Senado, realizam, na Federação brasileira, a atribuição que é dada a essas Cortes européias.

Ao Supremo cabe julgar da inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o *quorum* qualificado.

Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos *erga omnes* à decisão.

A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.

Do mesmo modo, a revogação da lei ou decreto não tem o alcance e a profundidade da suspensão. Consoante já se mostrou, e é tendência no direito brasileiro, só a suspensão por declaração de inconstitucionalidade opera efeito *ex tunc*, ao passo que a revogação tem eficácia só a partir da data de sua vigência.

Assim, é diferente a revogação de uma lei da suspensão de sua vigência por inconstitucionalidade”.

E, adiante, o insigne parlamentar concluía, com exatidão:

“Revogada uma lei, ela continua sendo aplicada, no entanto, às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição). Os juizes e a administração aplicam-na aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque então ela era a norma jurídica eficaz. Ainda continua a viver a lei revogada para essa aplicação, continua a ter existência para ser utilizada nas relações jurídicas pretéritas (...)

A suspensão por declaração de inconstitucionalidade, ao contrário, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional, importa manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos.

A revogação, ao contrário disso, importa proclamar que, a partir dela, o revogado não tem mais eficácia.

A suspensão por declaração de inconstitucionalidade diz que a lei ou decreto suspenso nunca existiu, nem antes nem depois da suspensão.

Há, pois, distância a separar o conceito de revogação daquele da suspensão de execução de lei ou decreto declarado inconstitucional. O ato de revogação, pois não supre o de suspensão, não o impede, porque não produz os mesmos efeitos”.

Esta colocação parece explicar a natureza singular da atribuição deferida ao Senado Federal. A suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos. É o que ressalta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao enfatizar que “a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional”<sup>1</sup>.

Vale recordar, a propósito, que o MS 16.512 (Rel. Min. Oswaldo Trigueiro), de 25 de maio de 1966, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de discutir largamente a natureza do instituto, infirmando a possibilidade de o Senado Federal revogar o ato de suspensão anteriormente editado, ou de restringir o alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Cuidava-se de Mandado de Segurança impetrado contra a Resolução n. 93, de 14 de outubro de 1965, que revogou a Resolução anterior (nº 32, de 25-3-1965), pela qual o Senado suspendera a execução de preceito do Código Paulista de Impostos e Taxas. A Excelsa Corte pronunciou a inconstitucionalidade da resolução revogadora, contra os votos dos ministros Aliomar Baleeiro e Hermes Lima, conhecendo do mandado de segurança como *representação*, tal como proposto pelo Procurador-Geral da República, Dr. Alcino Salazar.” (*in* Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos, Ed. Saraiva, 1990, pags. 209 a 214).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

27

travados pelos constituintes de 1934, tem sobressaído, nas Assembléias Constituintes, a voz daqueles que propugnam o efeito “*ex tunc*” do ato do Senado.

35. Releva salientar, outrossim, a observação do Prof. Gilmar no que diz respeito à manifestação do STF que, notoriamente, reconheceu o efeito “*ex tunc*” da decisão do Senado, quando decidiu que “*a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional*” (RMS nº 17.976, voto contrário do Min. Eloy da Rocha).

36. Nesse julgamento, o então Ministro do STF, Amaral Santos, no Relatório que precedeu ao voto vencedor, transcreveu, para depois concordar, trecho da sentença do Juiz recorrido, que afirmara, com muita felicidade, o seguinte:

*“... É certo que “a eficácia do julgado é retroativa, abrangendo todos os atos praticados sob o império da lei declarada inconstitucional. Declarada a inconstitucionalidade, o efeito da sentença retroage “ex tunc” à data da publicação da lei ou ato, porque de outro modo se chegaria à conclusão verdadeiramente paradoxal de que a validade da lei si et quantum tem a virtude de ab-rogar o dispositivo constitucional violado; ou, em outros termos, considerar-se-iam válidos atos praticados sob o império de uma lei nula.*

*Portanto, todas as situações jurídicas, mesmo aquelas decorrentes de sentenças transitadas em julgado, podem ser revistas depois da declaração de inconstitucionalidade, mediante ação rescisória” (cf. Alfredo Buzaid, Da ação direta, p. 138)”. (o destaque não consta do original).*

37. É de se compreender que a competência outorgada pela Constituição ao Senado Federal objetiva, exatamente, estender a todos (“*erga omnes*”) os efeitos da declaração de inconstitucionalidade feita, *incidenter tantum*, pelo STF, decisão esta já dotada de efeito “*ex tunc*” entre as partes. Ora, se os efeitos do ato senatorial não se estendessem, inclusive, às situações jurídicas definidas sob a égide da lei inconstitucional, a suspensão seria de pouca serventia, uma vez que mesmo aquele cujo direito ainda pudesse ser reclamado, pela via rescisória, estaria impedido de fazê-lo em virtude do efeito “*ex*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

28

*nunc*”, equivocadamente atribuído ao ato. Com efeito, estaria caracterizada a ociosidade parcial de um mandamento constitucional.

38. Não se trata, é óbvio, de estender, **automaticamente**, os efeitos materiais da sentença a todos que se encontrem em situação jurídica semelhante à das partes no processo objeto da decisão do STF, que provocou a resolução senatorial. Com efeito, o que se defende é, tão-somente, a retroação dos efeitos à origem da lei viciada, mas é óbvio que o terceiro, eventualmente prejudicado, terá de demandar em juízo, caso o seu direito ainda não tenha prescrito, para rever o que lhe fora anteriormente negado por força da lei inconstitucional.

39. Enfim, a discussão doutrinária poderia se prolongar infinitamente, com argumentos contundentes de ambas as correntes. No entanto, para os fins deste trabalho, cremos seja mais acertado nos limitarmos aos termos da legislação que dispõe sobre a matéria, no caso, o **Decreto nº 2.346, de 1997**.

40. É que este ato normativo, **cujos mandamentos subordinam toda a Administração Pública federal, encampou teoria do efeito “ex tunc” das resoluções senatoriais suspensivas da execução de lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade declarada pelo STF (art. 1º, § 2º)**, portanto, independentemente da linha doutrinária que se adote, faz-se mister a revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, para adequar a orientação desta PGFN à essa nova realidade jurídica.

41. Com efeito, o embate doutrinário pode até perdurar, e com certeza perdurará, mas só se justificará em foros puramente acadêmicos, porque, **no âmbito interno da Administração Pública federal, a polêmica tornou-se descabida e impertinente enquanto vigir o Decreto nº 2.346/97, editado pelo Chefe do Poder Executivo, no uso das suas atribuições constitucionais (C.F. art. 84, incisos IV e VI). Não cabe mais saber qual**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

29

linha interpretativa possui maior, ou menor, rigor científico. A verdade inexorável é: o Decreto presidencial adotou a tese do efeito “*ex tunc*” e isto basta.

42. A propósito, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, sem prejuízo do entendimento de que o PARECER PGFN Nº 1.185/95 está assentado em boa doutrina, já antecipou-se em defender a sua revisão (itens “8.10 a 8.11.4”), por força do novo quadro criado pelo Decreto em epígrafe. Embora partindo de premissa diferente da nossa, chega, *mutatis mutandis*, à mesma conclusão quanto à necessidade de redirecionar a ação Administração Pública federal.

43. O entendimento da Nota é absolutamente correto. Diante da realidade jurídica criada pelo Decreto presidencial, pode o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no uso da atribuição que lhe foi atribuída pelo referido ato normativo (art. 4º, “*caput*”), determinar sejam reexaminados os créditos decorrentes das contribuições ao PIS/PASEP, para que sejam *retificados, cancelados, revistos*, ou mesmo *formuladas desistências de ações de execução fiscal* (art. 4º, incisos I a IV), naqueles casos em que os créditos tenham sido constituídos com fulcro nos Decretos-Leis atacados pela decisão do STF e suspensa a execução pelo Senado. Tal decisão, obviamente, deverá ser adotada no momento em que, ouvidos todos os setores da PGFN envolvidos, a experiência amadurecida assim recomendar.

44. Ressalte-se, apenas, que a leitura do referido art. 4º deve interligá-lo, de forma sistemática, à parte final do § 1º do art. 1º, que desautoriza a extensão do efeito “*ex tunc*” quando “*o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial*”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Processo nº 10951.000199/98-21

45. Também o Secretário da Receita Federal poderá, no âmbito de sua competência, adotar procedimento semelhante, autorizado que está pelo mesmo art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997.

## V

### Conclusões

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

**I - a Lei nº 7.691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;**

**II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da CF, e, assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação;**

**III - na execução dos cálculos para atualização dos valores dos depósitos efetuados para suspensão da exigibilidade, deve-se observar a legislação vigente na data do respectivo depósito;**

**IV - a Resolução nº 49/95 do Senado Federal suspendeu integralmente a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988; portanto, alcançou tanto o PIS quanto o PASEP;**

**V - o Decreto nº 2.346, de 1997, impôs, com força vinculante para a Administração Pública federal, o efeito "ex tunc" ao ato do Senado Federal que suspenda a exceção de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF (§ 2º do art. 1º c/c o § 1º do mesmo artigo);**

**VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem feito o PARECER PGFN/Nº 1185/95.**

48. Finalmente, cabe registrar que, em face da complexidade e do alcance da matéria aqui abordada, parece recomendável seja o presente trabalho submetido à



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Processo nº 10951.000199/98-21

aprovação do Exm<sup>o</sup>. Sr. Ministro da Fazenda, com a sugestão de publicação no Diário Oficial da União, a fim de servir como orientação definitiva no âmbito deste Ministério.

É o parecer, que submetemos à consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de março de 1998.



**MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO**  
Procurador da Fazenda Nacional

De Acordo. Submeto à apreciação do Procurador-Geral Adjunto, supervisor do presente trabalho

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de março de 1998.



**DITIMAR SOUSA BRITTO**  
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De pleno acordo com o parecer e com a sugestão apresentada. Submeta-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral.



**EDGARD LINCOLN DE PROENÇA ROSA**  
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo as conclusões deste Parecer e torno sem efeito o PARECER/PGFN/Nº 1.185, de 1995.

À Assessoria da PGFN, para providenciar os pertinentes registros. Encaminhem-se cópias às unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional e à Coordenação do Sistema de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**Processo nº 10951.000199/98-21**

Após, submeta-se à aprovação do Exm<sup>o</sup>. Sr. Ministro da Fazenda, com a sugestão de que seja publicado no Diário Oficial da União, para o fim de uniformização da jurisprudência administrativa no âmbito deste Ministério.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março de 1998.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Luiz Carlos Sturzenegger', written over a horizontal line.

**LUIZ CARLOS STURZENEGGER**  
Procurador-Geral da Fazenda Nacional



# Ministério da Fazenda

## GABINETE DO MINISTRO

PORTARIA Nº 75, DE 7 DE ABRIL DE 1998

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, resolve:

Art. 1º Em continuidade ao Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados, previsto na Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997 e na Medida Provisória nº 1.612-21, de 5 de março de 1998, autorizar a Secretaria do Tesouro Nacional a efetuar o reconhecimento das dívidas de origem contratual e mobiliária das Unidades da Federação passíveis de serem assumidas e refinanciadas pela União, promovendo o levantamento das dívidas, a verificação de sua elegibilidade, a identificação dos montantes, a regularidade de sua contratação e outros aspectos julgados relevantes.

Parágrafo Único - Fica a Secretaria do Tesouro Nacional autorizada a constituir Grupo de Trabalho com vistas ao cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, bem como de outros aspectos julgados relevantes.

Art. 2º Ficam convalidados os atos praticados pela Secretaria do Tesouro Nacional, relativos aos aspectos relacionados no art. 1º, em substituição à Comissão constituída pela Portaria MF nº 143, de 2 de julho de 1997, durante o período de sua vigência

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Fica revogada a Portaria MF nº 143, de 2 de julho de 1997.

PEDRO SAMPAIO MALAN

(Of. nº 83/98)

DESPACHO DO MINISTRO  
Em 19 de abril de 1998

Processo: 10951.000199/98-21  
Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Assunto: Revisão do Parecer PGFN Nº 1.185/95, 07/11/95.

Aprovo o Parecer PGFN/CAT Nº 437/98 de 30/03/98, que versa sobre as contribuições do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal - PASEP,

PEDRO PARENTE  
Interino

PARECER PGFN/CAT/Nº 437/98

**PIS/PASEP** - Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal. Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e nº 26 de 11.9.75. Revogação do parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70, pela Lei nº. 7.691, de 15.12.88. Alterações posteriores impostas pelas Leis nºs. 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91 e 8.383, de 30.12.91. Contribuição social, nos termos do art. 239 da Constituição da República. Matéria de lei ordinária. Revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95. NOTA PGFN/PGA Nº 074/98. Registro no Protocolo nº 000170/98

I

Trata-se de questões relacionadas às contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal - PASEP, instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e unificados, posteriormente, pela Lei Complementar nº 26 de 11.9.75.

2. Inicialmente, a Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal solicitou o pronunciamento desta Coordenadoria-Geral de Assuntos Tributários acerca da aplicabilidade da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Sobre essa consulta elaboramos minuta de Parecer, a que nos reportaremos adiante, que recebeu o "De acordo" do Sr. Coordenador-Geral de Assuntos Tributários, mas não chegou a ser aprovado pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, pelos fatos que vão expostos a seguir.

3. Logo depois, em data muito próxima, chegou a esta Coordenadoria consulta formulada pela Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação (COSAR), da Secretaria da Receita Federal, acerca de problema surgido na elaboração do Manual de Cobrança do PASEP relacionado à cobrança e constituição de créditos da referida exação, no período de vigência dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Sobre essa questão debruçou-se o Dr. Aldemário Araújo Castro, que chegou a elaborar uma minuta de parecer, cujos trechos mais importantes reproduziremos adiante, quando enfrentarmos especificamente a matéria por ele abordada.

4. É importante antecipar que tanto o nosso trabalho quanto o do Dr. Aldemário apontavam para a necessidade de rever-se pontos do PARECER PGFN Nº 1.185/95, da autoria do Dr. Cezar

Saldanha Souza Júnior. Diante desse quadro, o Coordenador-Geral da CAT achou por bem emitir a NOTA PGFN/CAT S/N, de 22.12.97, por intermédio da qual deu notícia da situação ao Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional sugerindo a revisão do precitado Parecer, para que se defina, com precisão, o seguinte:

"4.1. Os efeitos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal;

4.2. Se a contribuição para o PASEP foi atingida pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal;

4.3. A relação entre as Leis Complementares nºs. 7 e 8, de 1970, e a legislação subsequente alteradora da sistemática de cobrança do PIS-PASEP, no que diz respeito a bases de cálculo, alíquotas e forma de recolhimento."

5. Em face dessa provocação, o Sr. Procurador-Geral solicitou ao Procurador-Geral Adjunto, Dr. Edgard Lincoln de Proença Rosa, manifestação sobre as questões suscitadas no âmbito da CAT. O pronunciamento solicitado concretizou-se por meio da percuciente NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, que, após laborioso estudo, sugeriu o retorno da matéria a esta Coordenadoria para emissão de parecer conclusivo, abrangendo os aspectos abordados nas considerações e conclusões ali expandidas.

II

**A contribuição para o PIS. Sistemática de cálculo prevista pela L.C. nº 7/70. Matéria de lei ordinária. Alteração imposta pela Lei nº 7.691/88 e leis posteriores. Aplicabilidade da correção monetária.**

6. Na minuta de Parecer a que no referimos no artigo "2" acima, tratamos, em especial, da sistemática de cálculo da contribuição para o PIS, tendo como ponto de referência a consulta formulada pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal acerca da aplicabilidade da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

7. Para melhor sistematização do trabalho, colocaremos, *pari passu*, a nossa opinião, seguida do entendimento contido na NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, para, então, apresentarmos a conclusão a que chegamos.

8. Antes, porém, parece pertinente que se transcreva a parte do "fax" enviado pelo Procurador-Chefe do DF que traduz a consulta objeto do nosso exame original:

"A empresa Microlite S.A e outras ingressaram em Juízo (Processo 97.10775-5) questionando a exigência do PIS. Afastados os Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449/88, remanesceu a aplicação da LC 7/70. Efetuados depósitos para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sucederam-se os cálculos para a divisão dos mesmos, para fins de levantamento e conversão.

Os cálculos efetuados por esta Procuradoria obedecem à mesma sistemática empregada pela Receita Federal em Brasília, ou seja, preservam a atualização monetária referente ao mês da base de cálculo até o da respectiva competência. isto porque, segundo a LC 7/70, art. 6º, § único, há defasagem de 6 meses entre a apuração da contribuição com a ocorrência do faturamento (base de cálculo)."

9. A este respeito, afirmamos o seguinte:

"3. Como se vê as empresas entendem indevida a aplicação da correção, sob a alegativa de inexistência de autorização legal. Alegam, notadamente, que, suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449/88, pela Resolução nº 49, do Senado Federal (D.O.U. de 10.10.95), restaurou-se a vigência da Lei Complementar nº 7/70, cujo art. 6º determinava, *in verbis*:

"Art. 6º A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente." (destacamos).

4 Como essa Lei Complementar não fez referência expressa à aplicação da correção monetária no período dos seis meses existente entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, sustentam que não se poderia incluí-la nos cálculos do valor devido pelo contribuinte. Estendem os advogados dessas empresas contribuintes do PIS (segundo documentos encaminhados a esta Coordenadoria, pela PGF-DF) que o fato gerador da contribuição seria o faturamento em um determinado mês e a base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador. Ex o fato gerador seria o faturamento do mês de novembro de 1997 e a base cálculo seria o montante do faturamento do mês de maio próximo passado.

5. De início, refuta-se tal entendimento, porque lhe falta a mínima sustentação jurídica. Em verdade, o legislador de 1970 apenas concedeu um prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição, mas não criou essa esdrúxula situação de o "fato gerador" estar dissociado da "base de cálculo", portanto, a primeira contribuição para o PIS teve como fato gerador o faturamento do mês de janeiro de 1971, como base de cálculo o montante desse faturamento e prazo de pagamento a partir de 1º de julho de 1971, e assim sucessivamente."

10. A NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 não contém uma análise específica desse aspecto, mas os comentários feitos nos itens 10 a 12, especialmente neste e respectivos subitens 12.1, 12.2 e 12.3

demonstram não haver divergência quanto ao nosso posicionamento. Assim, cabe-nos apenas reafirmar a improcedência dos argumentos das interessadas, pois, indubitavelmente, a exegese correta da L.C. nº 7/70 desautoriza qualquer entendimento que propugne pela existência de um lapso de tempo entre o fato gerador da obrigação e base de cálculo da contribuição.

11. É verdade que a L.C. nº 7/70 efetivamente não cuidou da aplicação da correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da exação, até mesmo porque este não parece ter sido o propósito do legislador complementar. Mas isto não infirma a validade da conclusão a que chegamos, porque, como demonstraremos adiante, leis posteriores afastaram e alteraram completamente a sistemática original de cálculo e recolhimento da contribuição prevista na L.C. de 1970, instituindo, de forma inequívoca, a incidência da atualização monetária.

12. No que pertine à questão da vigência da Lei Complementar nº 7/70 observamos o seguinte:

“6. Quanto à vigência da L.C. nº 7/70, esta PGFN já se pronunciou por intermédio do PARECER PGFN/Nº 1185/95, da lavra do eminente CÉZAR SALDANHA SOUZA JÚNIOR, cujos lances pertinentes à questão vão transcritos a seguir:

“ III Terceiro aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70:

10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. É bem de ver que a decisão do STF em nenhuma momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70.

11. Não há dúvida de que, enquanto vigoraram os dois decretos-leis aqui examinados, eles modificaram a Lei Complementar nº 7/70. Entretanto, segundo a concepção amplamente dominante no próprio STF e na doutrina brasileira, a declaração de inconstitucionalidade in concreto, ocorre na espécie, somente entre as partes litigantes, não importando em revogação da lei dita inconstitucional. A Resolução do

Senado, como já afirmamos acima, igualmente não revoga os textos inquinados. Limita-se a estender erga omnes, em relação a toda comunidade, a não aplicação do texto ou textos controlados.

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-lei examinados deixaram de ser aplicadas inter partes, com a decisão do STF; e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicadas, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.

13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-lei revogaram a Lei Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, repristinou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.

14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma (o destaque não consta do original).

7. Com o devido respeito, busamos discordar, em parte, da conclusão a que chegou o ilustre parecerista. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da L.C. nº 7/70, mas, quando da elaboração do PARECER PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7.691, de 15.12.88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10.7.89, e 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. de 1970.

13. A NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 expressou sua concordância com o nosso entendimento nos seguintes termos:

11. Em resumo, o pronunciamento da Coordenação de Assuntos Tributários - CAT, (...), decorreu de consulta da Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal, que solicitou a manifestação sobre o cabimento de correção monetária, no período entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o PIS, tendo em vista questionamento de algumas empresas em Juízo.

11.1 Este aspecto específico da consulta está ali competentemente enfrentado e resolvido. Em função de tal aspecto é que surgem os problemas levantados naquele texto, tendo em vista algumas opiniões expressas no Parecer PGFN nº 1.185/95.

12.3 Todo o desdobramento argumentativo, a partir dessa correta conclusão do estudo da CAT, envolvendo os temas relacionados com: a) cabimento da aplicação de correção monetária no caso em foco (itens 14, 15 e 17 a 21 daquele texto); b) alteração de prazos de recolhimento e indexação aplicável à espécie (ibidem); c) sobre o conceito exato de fato gerador e da base de cálculo do PIS (ibidem item 16), tudo conforme a legislação superveniente à Lei Complementar nº 7/70 ali rigorosamente enumerada, é irrepreensível.”

14. São por demais oportunas, também, as considerações da referida NOTA acerca da questão suscitada pela NOTA PGFN/CRE/Nº 063/98, em virtude de decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que abraçou a tese da existência do lapso de seis meses entre o fato gerador e a base de cálculo da contribuição para o PIS, porque fazem desmoronar qualquer dúvida quanto à impertinência dessa linha interpretativa:

“15. Chega-nos também para exame a Nota PGFN/CRE/Nº 063/98, onde é solicitada orientação acerca do posicionamento da PGFN em face da decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, constante do acórdão nº 101-91.131, do seguinte teor:

“I.R.P.J. - CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. FATO GERADOR. MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA. O fato gerador da Contribuição para o PIS, nos termos do artigo 3º, “b”, e parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nº 07, de 1970, tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial, e sua base de cálculo é o faturamento verificado no 6º mês anterior ao da incidência”.

16. Antes de mais nada, convém assinalar que, sobretudo em relação ao ponto que agora será examinado, a contribuição para o PIS/PASEP vem sendo tratada, na perspectiva temporal da vigência das normas, em discussão, da Lei Complementar nº 7/70, como se fosse tributo ou matéria de finanças públicas, quando se deve recordar que tal natureza lhe foi recusada pelo STF na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

16.1 Esta observação se impõe, porque, tanto no plano do vocabulário, quanto no das idéias jurídicas com que se discorre sobre o assunto e se o examina, os conceitos utilizados pertencem ao campo teórico do direito tributário.

16.2 Em nossa opinião, a teoria tributária, aplicada aqui com objetivo unicamente analítico, ressalvadas as observações feitas em 16 e 16.1 acima, não prejudica.

17. O voto vencedor contém a seguinte afirmação: “...o fato gerador, no caso sob exame, não pode ser confundido como o simples faturamento. Este, na verdade, é sua base de cálculo, e como tal não deve, necessariamente, ser simultâneo com os demais aspectos do fato impositivo”.

17.1 Sobre este ponto já se pronunciara o Dr. Manoel Felipe, no item 16 do citado estudo da CAT (com menção feita de passagem no subitem 12.3 desta Nota).

Argumenta ele que a Lei nº 7.691/88, ao dispor (no seu art. 3º, inciso III, alínea “b”) sobre a incidência da correção monetária à contribuição para o PIS/PASEP, na forma ali prevista, “deixou bastante claro que fato gerador da contribuição é o faturamento de um determinado mês e a base de cálculo é o montante desse faturamento. Assim, ainda que admitida, apenas para argumentar, alguma logicidade no entendimento que defendia estarem fato gerador e base de cálculo separados por um lapso de seis meses, após a edição desta lei, este raciocínio tornou-se absolutamente insustentável”. (negrito e sublinhado na fonte).

17.2 Achamos que tem toda a procedência tal entendimento.

18 Em outro trecho do voto vencedor que ensejou a decisão daquela Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, consta a seguinte passagem:

“Como ressaltado pela recorrente, na hipótese legal tributária se identificam: i) aspecto material, o exercício da atividade empresarial; ii) aspecto temporal, o mês a que se refere a contribuição; iii) como aspecto espacial, todo o território nacional; e o aspecto pessoal nos indicam: sujeito ativo a União Federal, e sujeito passivo a pessoa jurídica de direito privado”. (sublinhamos).

18.1 Entre nós, como sabido, a teoria dos “aspectos da hipótese de incidência tributária” foi desenvolvida e disseminada por Geraldo Ataliba, em seu clássico “Hipótese de Incidência Tributária” (Editora Revista dos Tribunais, 3ª edição ampliada, segunda parte, págs. 47/111).

Ensina o saudoso mestre que “o aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material [...] O aspecto material da h. i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte [...] Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública, como o Estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc. [...] a base impositiva - expressão utilizada pelo autor em lugar da popularizada base de cálculo - é insita à hipótese de incidência [...] Base impositiva é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h. i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do ‘quantum debeatur’” (in ob. cit., págs 99/101, passim).

18.2 Com essas informações teóricas seguras, não é difícil combater a idéia de que o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS, formulada no trecho sublinhado naquela parte do voto acima transcrito, é o “exercício da atividade empresarial”.

Além de esta ser uma formulação simplista (recorde-se que, segundo Ataliba, o aspecto material é o mais complexo, dentre os demais aspectos da hipótese de incidência), é inteiramente equivocado atribuir ao exercício de atividade empresarial, por si só, o núcleo da hipótese de incidência de algum tributo. Tal atividade, como qualquer outra econômica ou financeiramente relevante, deve ser encarada, no máximo, como um elemento pré-jurídico para a identificação e conseqüente eleição, pelo legislador, de um fato juridicamente relevante (renda, prestação de serviço, patrimônio, etc) para o surgimento de uma obrigação tributária.

18.3 Não nos parece ser um desafio insuperável chegar à interpretação correta do art. 3º, caput, e suas alíneas, da Lei Complementar nº 7/70, disposições legais estas que contêm o aspecto material da hipótese de incidência do PIS.

Para a matéria que nos vem interessando mais de perto na presente análise, vejamos o que dispõe o art. 3º e alínea “b”, da L. C. nº 7/70:

“Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

“O dispositivo sob exame enuncia a constituição do Fundo de Participação (executor do Programa de Integração Social, assim definido no art. 2º da citada Lei Complementar),

abrangendo duas parcelas, uma das quais provém dos recursos próprios da empresa. Até aí, não temos a descrição normativa do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS.

Quando lá, então, se estabelece que tais recursos são **calculados com base no faturamento**, aí, sim, está definido legalmente aquele núcleo da hipótese de incidência.

Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida. Todavia, o entendimento correto não pode ser outro: o faturamento é a base (não a base de cálculo, ou base impositiva na terminologia de Ataliba), mas a base no sentido de ser o fundamento, o fato juridicamente relevante, isto é, o fato gerador (hipótese de incidência no seu aspecto material). Faturamento, aí, por conseguinte, é a palavra que designa a realidade econômica enquanto fato jurígeno de obrigação *ex lege*. Esta realidade, por outro lado, consiste num *quantum* apurável, ou seja, encerra valor (que constitui, aí sim, a base de cálculo) sobre o qual incidem as alíquotas ali escalonadas, resultando daí o *quantum debeat* (valor dos recursos, correspondente à parcela prevista na alínea "b" do art. 3º, devido ao Fundo).

18.4 Agora, se atentarmos para o disposto no art. 6º e seu Parágrafo único, da L.C. nº 7/70 (transcrito acima, no item 12 - pág. 8 desta Nota), chegaremos à necessária conclusão de que tal norma define, tão-somente, a data a partir da qual os depósitos relativos àquela parcela do Fundo (art. 3º, "b") passam a ser mensalmente efetivados (1º de julho de 1971), sendo que a contribuição correspondente a esse primeiro mês de recolhimento será calculada com base (novamente, a palavra está aí usada no sentido registrado pelo léxico comum, não-técnico; aliás, o legislador nunca suprime parte da expressão técnica "base de cálculo" toda vez que a utiliza) no faturamento (fato econômico escolhido pelo legislador para constituir o fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP) de janeiro.

18.4.1 No referido voto vencedor está dito, com todas as letras (em sua pág. 7), que "...a Lei Complementar foi editada em 1970, com *eficácia plena* tão somente (sic) a partir do mês de julho de 1971 [...] a contribuição correspondente ao mês de julho terá como base de cálculo o faturamento verificado no mês de janeiro do mesmo ano, e assim sucessivamente, ou seja, o elemento ou aspecto temporal do fato gerador é o mês a que se refere a contribuição, enquanto que sua base de cálculo deve corresponder ao faturamento ocorrido 6 (seis meses) antes do período de referência". E mais. Dando razão ao recorrente, o Relator do voto vencedor naquele caso ressalta que "o 'caput' do art. 6º não trata do vencimento da obrigação fiscal, mas do início da eficácia da lei, do 'dies a quo' (a partir de)..." (ibidem) (sublinhamos).

Nada mais equivocado, em três pontos pelo menos. Primeiramente, foi trazido à argumentação um conceito teórico (o de eficácia plena), que diz respeito à aplicabilidade autônoma de normas jurídicas, no conjunto sistemático do ordenamento, em relação a outras, teoria de grande utilidade científica no trabalho de interpretação das normas constitucionais, difundida magistralmente entre nós por José Afonso da Silva. O emprego daquela expressão sem o devido cuidado com sua acepção técnica é extremamente criticável. Em segundo lugar, abandona-se a expressa cláusula de vigência da L.C. nº 7/70 (que se encontra no seu art. 13, prevendo a entrada em vigor na data da publicação), como se esta não existisse, e se a desloca, criativamente, para o mencionado art. 6º da mesma Lei, na suposição de que somente a partir da data de efetivação dos depósitos (1º de julho de 1971), ali determinada, a Lei tenha passado a produzir efeitos. Em terceiro lugar - e devido a todo esse emaranhado conceitual - confunde-se aspecto temporal com aspecto material, base de cálculo com faturamento, etc."

15. Como se observa, há um sintonia absoluta entre o nosso entendimento e o esposado na referida NOTA, razão pela qual tornam-se desnecessários maiores comentários. Indiscutivelmente, nem mesmo quando vigia a sistemática de cálculo da L.C. nº 7/70 existiu a pretendida separação do fato gerador da base de cálculo da contribuição para o PIS.

16. No que concerne ao instrumento normativo adequado para dispor sobre a matéria, asseveramos o seguinte:

"8. O Parecer, pelo que se depreende do texto reproduzido abaixo, defende, também, que, em decorrência da respristinção promovida pela Carta de 1988, a validade das normas legais posteriores relacionadas ao PIS depende da compatibilização de suas disposições com a Lei Complementar nº 7/70:

#### IV- Quarto aspecto: atos legais posteriores

15. Colocadas essas premissas, seguem-se outras conclusões importantes.

16. Todos os atos normativos secundários, legais ou da Administração, bem assim, as praxes ou rotinas relacionadas com o PIS e que se conformem com a Lei Complementar nº 7/70, continuam existentes, válidos e eficazes, independentemente da data em que tenham sido expedidos. Mesmo atos posteriores ao indigitados decretos-leis, desde que possam ser interpretados em consonância com a Lei Complementar nº 7/70, continuam plenamente em vigor.

9. A assertiva, *devida vênia*, é imprecisa, porque a matéria não se constitui objeto de lei complementar, portanto, o legislador ordinário pode sobre ela dispor, como de fato o fez, ainda que alterando a referida L.C.

#### IV

10. A propósito, convém, antes de enveredarmos pelo mérito da alteração da sistemática de cálculo da contribuição para o PIS, afastar, de logo, qualquer dúvida quanto à constitucionalidade das leis ordinárias que trataram da matéria contida, originariamente, em norma complementar, no caso, a L.C. nº 7/70.

11. É que a contribuição para o PIS, por força do disposto no art. 239 da Constituição, constitui-se em uma contribuição social, de natureza tributária, destinada à seguridade social, cuja instituição sujeita-se às normas gerais de lei complementar (C.F., art. 149, parte final), mas pode e deve ser realizada por lei ordinária. Não sendo imposto, não há a exigência de que seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar, como previsto no art. 146, alínea "a".

12. É pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que não é o legislador infraconstitucional quem elege as matérias a serem tratadas por lei complementar. Esse mandamento provém do legislador constituinte, que determina, expressamente, o que deve ser objeto desta espécie de norma jurídica. Assim, o fato de uma matéria encontrar-se regulada em lei complementar não significa que ela, daí em diante, só poderá ser alterada por essa espécie de norma jurídica. Se não há disposição constitucional neste sentido, o legislador ordinário poderá, a qualquer tempo, sobre ela dispor, observados apenas os limites constitucionais e as normas gerais eventualmente contidas nessa norma complementar. Entretanto, como as contribuições sociais não estão elencadas, na Constituição, dentre as matérias objeto dessas leis de quórum especial, a exigência, no caso, seria descabida.

17. Por seu turno, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98 pronuncia-se assim:

13.2.1 Prova de que, mesmo sob a ordem constitucional anterior, tal discussão se encontrava superada temos no voto do Relator do citado Recurso Extraordinário nº148.754-RJ, que ensejou a declaração incidental de inconstitucionalidade de cujas consequências estamos tratando aqui, eminente **Ministro Carlos Velloso**. Embora Sua Excelência tenha sido vencido em seu voto sobre a questão principal daqueles autos (saber se o PIS seria matéria de finanças públicas, sujeita à disciplina normativa de decreto-lei), não lhe foi oposta qualquer discordância em relação àquele aspecto secundário para a questão ali sob julgamento, assim abordado por ele:

"...deixo expresso...o meu entendimento a respeito de duas questões que comumente são postas quando se discute a constitucionalidade da contribuição do PIS: A) a alteração de sua sistemática somente poderia ocorrer mediante lei complementar[...]Essas objeções não têm procedência, como tentaremos demonstrar[...]

O PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Por isso, argumenta-se, não poderia o decreto-lei dispor a respeito, alterando normas de lei complementar. O argumento, entretanto, não tem procedência.

É que, com o advento da EC nº 8, de 1977, a matéria passou a ser objeto de lei ordinária, tendo em vista o art. 43, X. É que a EC nº 8/77 acrescentou ao art. 43 o inciso X, que cuidou expressamente da matéria, não exigindo, para a criação ou alteração da contribuição objeto do debate, lei complementar." (in Revista Trimestral de Jurisprudência - 150, pág.898).

13.2.2 No mesmo sentido do entendimento acima, manifestaram-se, nos referidos autos, na ordem da votação ali verificada, os ilustres **Ministros Ilmar Galvão** (ibidem, pág. 907), **Paulo Brossard** (ibidem, pág. 911). Nos demais votos - repita-se - não se registraram discordâncias a esse posicionamento."

18. Com efeito, já sob a vigência da Constituição antiga, a contribuição para o PIS constituía-se em matéria afeita ao campo de abrangência de lei ordinária, por força do inciso X do art. 43 que atribuiu competência ao Congresso Nacional para dispor sobre contribuições sociais para custear os encargos previstos no art. 165, V, e não exigiu lei complementar para tanto. À guisa de informação, é bom ressaltar que o inciso V do art. 165 garantia ao trabalhador o direito à "integração na vida e no desenvolvimento da empresa...", que se constituiu no mesmo objetivo do PIS, segundo o art. 1º da L.C. nº7/70, *in verbis*: "É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas."

19. A respeito da aplicabilidade da correção monetária à contribuição para o PIS, consignamos o seguinte, no já mencionado trabalho:

"14. A mencionada Lei nº 7.691/88, que dispôs "sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, e dá outras providências", determinou a conversão, em OTN (que nada mais é do que uma atualização monetária), do valor devido em face dos fatos geradores ocorridos a partir da data ali estabelecida, e não excluiu a contribuição para o PIS, *in verbis*:

"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 - OTN, 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 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador.

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

.....  
II - contribuições para:

.....  
b) o PIS e o PASEP - até o dia 10 (dez) do 3º (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, artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador."

15. Ora, ao determinar que ficaria sujeita exclusivamente à correção monetária do art. 1º, o recolhimento para o PIS efetuado "até o dia 10 do 3º mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador" é óbvio que o legislador, implicitamente, revogou o disposto no parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70. Portanto, descabe falar-se em prazo de seis meses.

16. Mas a Lei nº 7.691/88 produziu outro efeito bastante significativo. É que ao dizer que sobre a contribuição recolhida no prazo ali estabelecido incidiria apenas a correção do art. 1º, o legislador afastou, definitivamente, qualquer dúvida quanto à aplicabilidade da atualização monetária no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da contribuição. Também deixou bastante claro que: **fato gerador da contribuição é o faturamento de um determinado mês e a base de cálculo é o montante desse faturamento**. Assim, ainda que admitida, apenas para argumentar, alguma logicidade no entendimento que defendia estarem fato gerador e base de cálculo separados por um lapso de seis meses, após a edição desta lei, este raciocínio tornou-se absolutamente insustentável.

17. Destarte, não há como a Administração Pública deixar de aplicar a conversão, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de vigência da referida norma.

18. Por seu turno, a Lei nº 7.799/89, que instituiu o BTN Fiscal, manteve a mesma sistemática da lei anterior:

*"Art. 67 Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir de 1º de julho de 1989, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:*

*V - 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. 69 Ficará sujeita exclusivamente à correção monetária, na forma do artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:*

*II - contribuições:*

*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, artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia quinze do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador."*

19. No mesmo sentido foi a Lei nº 8.218/91:

*"Art. 2º Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*IV - Contribuições para o Finsocial, o PIS-PASEP e sobre o açúcar e o álcool:*

*a) até o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, ressalvado o disposto na alínea seguinte;*

*b) até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, em relação à parcela de atualização da receita pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) e respectivos juros."*

20. Logo em seguida, a Lei nº 8.383/91 instituiu a Unidade Fiscal de Referência - UFIR, como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e contribuições sociais, inclusive as previdenciárias (art. 1º e parágrafo único).

21. O art. 52 dessa Lei assim determinou:

*"Art. 52 Em relação aos fatos geradores, que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1992, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*IV - contribuições para o Finsocial, o PIS/Pasep e sobre o açúcar e o álcool até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador."*

*Art. 53. Os tributos e contribuições relacionados a seguir serão convertidos em quantidade de Ufir diária pelo valor desta:*

*IV - contribuições para o Finsocial, PIS/Pasep e sobre o açúcar e o álcool, no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores;"*

*Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992 serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos nessa data, em quantidade de Ufir diária."*

22. Finalmente, a Medida Provisória nº 1.546-26, de 27.11.97, confirmando a linha adotada pelo legislador desde a Lei nº 7.691/88, determina, explicitamente que "A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente". Desta forma, é de se afirmar, peremptoriamente, que não procedem os argumentos sustentados pelas empresas acima mencionadas.

20. Diante da clareza dos textos legais acima reproduzidos, cremos sejam ociosas maiores discussões. Está evidenciado, à toda prova, que desde a edição da Lei nº 7.691, em 15.12.88, o prazo para pagamento deixou de ser o de seis meses, contado a partir do fato gerador, sendo devida a correção monetária no cálculo da contribuição para o PIS, desde a ocorrência do fato gerador até a data do efetivo pagamento.

### III

#### Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988. Alcance da decisão do STF quanto às contribuições para o PASEP.

21. Os temas em epígrafe decorrem de consulta formulada pela COSAR, da SRF, (item "3"), cujo exame preliminar foi realizado pelo Dr. Aldemário Castro que, em minuta de Parecer, historiou assim o objeto do seu estudo:

*"2. Alerta a COSAR para o fato de que o Parecer PGFN nº 1.185, de 7 de novembro de 1995, afirmar que a execução dos Decretos-Leis aludidos encontra-se suspensa em parte e que a decisão do STF sobre as normas em questão em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70, ou seja, do PASEP.*

*3. Destaca, ainda, a COSAR as controvérsias surgidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal por conta do posicionamento da PGFN e as resistências na Justiça e nas Delegacias de Julgamento em relação aos lançamentos de ofício com base nos Decretos-Leis.*

*4. Solicita, por fim, a COSAR o reexame do Parecer PGFN nº 1.185, "...independentemente da análise dos prazos de vencimento da contribuição e efeitos temporais da Resolução do SF.", e a eventual confirmação do entendimento de que a suspensão da execução dos Decretos-Leis também atingiu a contribuição ao PASEP, instituída pela Lei Complementar nº 8/70.*

*5. Em despacho proferido no dia 18 de dezembro de 1997, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional Substituto autorizou o reexame do Parecer em tela."*

22. Em seguida, o ilustre Procurador relata a evolução normativa da matéria, desde a instituição das contribuições para o PIS e PASEP pelas L. Cs. nºs 7 e 8 de 1970, passando pela unificação dos Fundos em 1975 (Lei Complementar nº 26, de 11.9.75), até a recepção das exações pelo art. 239 da Constituição da República, que as transformou em contribuições para a seguridade social.

23. Sobre o alcance da decisão do STF no R.E nº 148.754 - RJ, que declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, assevera que: "A decisão fulminou os diplomas legais inteiramente já que identificou a inconstitucionalidade formal dos mesmos. Neste sentido, entre outros, o RE nº 158.183-RS, Min. ILMAR GALVÃO e o RE nº 164.150-PR. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE."

24. Quanto ao alcance da Resolução nº 49/95, do Senado Federal, entende que esta emprestou efeito "erga omnes" à decisão do STF ("dotada de efeito restrito ao caso concreto dos autos"), e que a leitura do ato senatorial autoriza concluir-se que os referidos Decretos-Leis foram atingidos "in totum".

25. Em face dessas considerações iniciais, o Dr. Aldemário envereda pelo cerne da consulta que lhe foi formulada e se insurge contra a assertiva contida nos itens "3" e "10" do já mencionado PARECER PGFN/Nº 1.185/95, especialmente quanto à questão do alcance da decisão do STF em relação ao PASEP, in verbis:

*"3. Publicada no DOU de 10 de outubro, não pode subsistir dúvida: desta data em diante encontra-se 'suspensa a execução' dos Decretos-leis 2445 e 2449, em parte, vale dizer, no que tange ao sistema agravado de cálculo da contribuição do PIS, objeto da declaração incidental de inconstitucionalidade proclamada pelo STF. (...)*

*10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. É bem de ver a decisão do STF em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70."*

26. A irrisignação do ilustre Procurador, com o entendimento contido no texto reproduzido acima, encontra-se vazada nos seguintes termos:

*"23. Data venia, não assiste razão ao ilustre parecerista. Como ressaltamos anteriormente, a Resolução nº 49/95 do Senado Federal suspendeu integralmente a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988. Isto porque, não há ressalva de parcialidade no ato oriundo da Câmara Alta do parlamento brasileiro. Ademais, repetimos, a decisão do e. STF, lastreadora da resolução, reconhece inconstitucionalidade formal dos atos normativos. Assim, a eiva de nulidade absoluta, característica do ato inconstitucional, atinge as normas em sua totalidade.*

24. Por conseguinte, a suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, atingiu a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 8/70, ou seja, o PASEP. Como frisamos, a partir da evolução da normatividade sobre a matéria, houve uma unificação no tratamento normativo dos programas inicialmente apartados. Tanto que os Decretos-leis inquinados de inconstitucionais trazem as seguintes disposições:

*"A partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculados da seguinte forma:"*  
(Art. 1º do Decreto-Lei nº 2.445/88)

*"Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculados da seguinte forma:"*  
(Art. 1º do Decreto-Lei nº 2.249/88)

25. Ora, se as normas reguladoras, inclusive explicitamente do PASEP, foram afastadas por inconstitucionais, não subsistem as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, e revivem as regras disciplinadoras anteriores tanto para o PIS quanto para o PASEP.

26. O ilustre parecerista assevera que a decisão do e. STF em nenhum momento cogitou da Lei Complementar nº 8/70, em outras palavras, do PASEP. A afirmação é correta, mas não a ilação daí retirada. Com efeito, a decisão do e. STF não tratou da Lei Complementar nº 8/70, ou do PASEP, porque o recurso extraordinário apreciado pela Corte Maior carregava irrisignação de pessoas jurídicas de direito privado, mais precisamente, Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e outras (RTJ 150/888), obrigadas a contribuir para o PIS.

27. A NOTA PGFN/PAG/Nº 074/98 ratificou a conclusão acima, afirmando que a "suspensão daqueles Decretos-leis declarados inconstitucionais abrange tanto o PIS, quanto o PASEP". Cremos que o assunto foi devidamente enfrentado e resolvido no trabalho acima reproduzido, razão pela qual concordamos com a necessidade de revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, na parte que refere a questão do PASEP.

### IV

#### Efeitos da Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal Alterações impostas pelo Decreto nº 2.346, de 1997

28. A propósito da Resolução do Senado Federal, que o PARECER PGFN/Nº 1.185/95 entendeu ter efeito "ex nunc", o Dr. Aldemário consignou, *ipsis litteris*:

"27. Convém, ainda, deixar registrado que a resolução do Senado Federal ao suspender a execução de dispositivo reconhecido inconstitucional pelo e STF, no exercício do controle concreto de constitucionalidade, encerra efeitos "ex tunc". Não é outra a premissa adotada pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, ao dispor:

"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 indireta, obedecidos aos procedimentos 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 for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.

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

28. Neste sentido, colhemos importantes manifestações, como a lição do eminente Ministro CELSO DE MELLO, vazada neste termos:

"O ato do Senado Federal, dando efeito *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal Federal, como bem acentua Gilmar Ferreira Mendes, após passar em revista o próprio papel dessa instituição no contexto das sucessivas Cartas da República, também tem o evidente caráter retroativo."  
(RE nº 136.215-RJ, em 18.02.93)

29. A este respeito, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/97 fez um exame criterioso que, não obstante a extensão do trecho pertinente à questão, preferimos transcrevê-lo na íntegra, para não sacrificar a compreensão:

"8. 1º Ponto: Retroatividade ou Proatividade dos Efeitos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal?

8.1 No Parecer PGFN nº 1.185/95, um primeiro ponto refere-se à "eficácia ex tunc da Resolução nº 49". Afirma-se lá, no item 6 do texto, que "...o ato de lançamento e o ato de inscrição do débito em dívida ativa, perfeitamente constituídos antes da suspensão da execução - embora paralisados no desdobramento futuro de seus efeitos ainda potenciais -, bem assim a coisa julgada, não são, 'ipso facto', desconstituídos 'ex tunc' pelo ato do Senado. A Resolução do Senado Federal impede a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstitui, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas".

8.2 O Dr. Aldemário Araújo Castro retruca essa afirmação, asseverando que "a resolução do Senado Federal ao suspender a execução de dispositivo reconhecido pelo e STF, no exercício do controle abstrato de constitucionalidade, encerra efeitos 'ex tunc' ". Para sustentar seu ponto de vista, observa que o Decreto nº 2.346, de 10-10-97, contempla tal entendimento ao reconhecer que a decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta ou proferida incidentalmente, é dotada de eficácia ex tunc, produzindo, portanto, seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (cf. seu art. 1º e §§ 1º e 2º).

8.3 Ressalte-se, desde já, que o tema é bastante difícil e não está pacificado (nem fartamente manifestado) no âmbito do pronunciamento judiciário e da opinião doutrinária.

8.4 Não nos parece ser demasiado lembrar - com a única preocupação de haver maior clareza no itinerário expositivo aqui adotado - que o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos abrange duas modalidades, ou dois sistemas. Um deles, chamado de "controle direto", "por via de ação", "controle concentrado", "controle em tese", "controle abstrato", etc. O outro, denominado "controle indireto", "por via de exceção" (ou de defesa), "controle difuso", "controle incidental" (incidenter tantum), "controle em concreto", etc.

8.5 A modalidade do controle concentrado implica que a decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em ação direta específica, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual em face da Constituição Federal (cf. art. 102, I, "a", desta), produz efeitos jurídicos *erga omnes* (perante todos) e ex tunc (efeitos pretéritos, ou efeitos que retroagem à data da entrada em vigor da norma declarada inconstitucional). Esse entendimento não tem dissidência entre os julgadores e os doutrinadores.

8.6 Já, do controle difuso, não se pode dizer o mesmo, porque neste sistema há de se considerar não apenas os efeitos da decisão judicial, mas os do ato do Senado Federal que suspende a execução da norma declarada inconstitucional.

8.6.1 Quanto à decisão definitiva que declara, incidentalmente, inconstitucionalidade, veja-se a seguinte descrição de seu perfil conceitual básico:

8.6.1.1 "As características principais do método 'difuso' são, pois: a) o conhecimento e decisão da questão de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo por qualquer órgão julgante; b) consagra a 'via de exceção' e, portanto, a arguição de inconstitucionalidade deve se dar no curso de um 'processo comum'; c) o objeto da ação não é o próprio vício da validade, mas busca a reparação de um direito lesado ou impedir que esta lesão se consuma; d) a decisão judicial faz 'coisa julgada' inter partes; e) a decisão judicial produz efeitos 'ex tunc' " (cf. Celso Bastos, "O Controle Judicial da Constitucionalidade das Leis e Atos Normativos Municipais", in "Ação Direta de Controle da Constitucionalidade de Leis Municipais, em Tese", Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 1979, págs. 68/69) (aspeado e negrito na fonte; sublinhado na transcrição).

8.6.1.2 "Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a promíscua da inconstitucionalidade tem efeito 'ex tunc', contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório". (Gilmar Ferreira Mendes, "Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos", Editora Saraiva, São Paulo, 1990, pág. 209).

8.6.1.3 Portanto, sobre a retroatividade dos efeitos da decisão que, provocada por alegação de defesa (via de exceção), afasta a aplicação de norma julgada inconstitucional, não se observam divergências.

8.6.2 Entretanto, sobre a eficácia, no tempo, da suspensão da execução, mediante resolução do Senado Federal, não se verifica uma tal convergência de pensamento.

Vejam-se estas opiniões:

8.6.2.1 "...temos que discutir a eficácia da sentença que decide a inconstitucionalidade na via da exceção, e que se resolve pelos princípios processuais. Nesse caso, a arguição de inconstitucionalidade é questão prejudicial e gera um procedimento 'incidenter tantum', que busca a simples verificação da existência ou não do vício alegado. E a sentença é declaratória. Faz coisa julgada no caso e entre as partes. Mas, no sistema brasileiro, qualquer que seja o tribunal que a proferiu, não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, porque qualquer tribunal ou juiz, em princípio, poderá aplicá-la por entendê-la constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua executoriedade, como já vimos.

O problema deve ser decidido, pois, considerando-se dois aspectos. No que tange ao caso concreto, a declaração surte efeitos 'ex tunc', isto é, fulmina a relação jurídica fundada na lei inconstitucional desde o seu nascimento. No entanto, a lei continua eficaz e aplicável, até que o Senado suspenda sua executoriedade; essa manifestação do Senado, que não revoga nem anula a lei, mas simplesmente lhe retira a eficácia, só tem efeitos daí por diante, 'ex nunc'. Pois, até então, a lei existiu. Se existiu, foi aplicada, revelou eficácia, produziu validamente seus efeitos." (cf. José Afonso da Silva, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros Editores, 8ª edição, São Paulo, 1992, pág.540) (sublinhado na transcrição).

8.6.2.2 De outro lado, há quem opina da seguinte forma: "A suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos. É o que ressalta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao enfatizar que a 'suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional' " (Gilmar Ferreira Mendes, na obra acima referida, pág. 214) (grifado na transcrição).

Adverta-se que a transcrição, neste ponto, omitiu a referência correspondente à citação ao STF, porque, na fonte, há trecho, ali reproduzido na nota 58 de rodapé, do voto proferido pelo Relator, o saudoso Ministro Amaral Santos, no RMS 17.976, cuja longa extensão não nos parece pertinente a que seja aqui também transcrita. Ressalte-se que, nesse julgamento, o Ministro Eloy da Rocha divergiu expressamente do Relator, acentuando que a "suspensão de execução da lei, pelo Senado, tem efeito 'ex nunc' ".

8.6.2.3 Cumpre destacar, outrossim, o advento do Decreto nº 2.346, de 10-10-97, que "consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências".

De acordo com o disposto no art. 1º e seus §§ 1º e 2º do mencionado Decreto, a Administração Pública Federal, direta e indireta, deverá observar, uniformemente, as decisões do Supremo Tribunal Federal que declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, ou proferida incidentalmente e após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, as quais são dotadas de eficácia ex tunc, produzindo seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.

8.7 Ora, a posição adotada no Parecer PGFN nº 1.185/95 (cf. item 8.1 acima) tem respaldo em boa doutrina (ver subitem 8.6.2.1 retro), cabendo notar que ele foi emitido quase dois anos antes do surgimento do mencionado Decreto nº 2.346/97.

8.8 Por sua vez, o entendimento esposado na manifestação referida no item 8.2 supra (notando-se o cochilo, certamente involuntário, no uso que se fez ali da expressão "controle abstrato de constitucionalidade", quando se pensava em controle incidental) também encontra respeitável apoio doutrinário (conforme visto no subitem 8.6.2.2 anterior), sem embargo de tal orientação ter sido como que referendada oficialmente pelo Governo, em norma cuja aplicação vincula toda a Administração Pública Federal (Decreto nº 2.346/97, art. 1º e §§ 1º e 2º).

8.9 Não se pode dizer, neste caso, portanto, que a opinião "a", ou que a opinião "b" está incorreta, porque, rigorosamente, conforme visto, ambas têm respaldo em correntes de pensamento na mesma linha de uma e outra.

Logo, uma revisão do Parecer PGFN nº 1.185/95, no aspecto que está sendo agora examinado, não se justificaria em virtude de alguma (inexistente) impropriedade. Ao contrário, ele está fundamentado em pressupostos juridicamente corretos e seguros, inclusive quanto às considerações ali expandidas sobre "eventuais repetições de indébito" (itens 7 a 9 daquele texto).

8.10 Entretanto, face às disposições do superveniente Decreto nº 2.346/97, o referido Parecer deve ser revisto, dado que suas conclusões, relativamente às conseqüências da atribuição, pela norma governamental, de eficácia retroativa de resolução do Senado Federal (no caso a Resolução nº 49/95 daquela Casa do Congresso), que suspende a execução de norma declarada inconstitucional incidenter tantum (no caso os mencionados Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988), agora de aplicação cogente pela Administração Pública Federal, obriga que se reoriente o administrado no âmbito da Fazenda Nacional.

8.11 Assim, sobre a questão em foco, cabe desvendar o sentido de outras disposições do Decreto nº 2.346/97, que percutem a matéria.

8.11.1 Em harmonia com o disposto no art. 1º e seus §§ 1º e 2º, cujo conteúdo sintetizamos no subitem 8.6.2.3 acima, o art. 4º, caput, daquele Decreto, estabelece o seguinte:

"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal."

8.11.2 Tal disposição estabelece o mecanismo operacional necessário ao cumprimento, no âmbito da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, do objetivo da observância uniforme das decisões do STF, conforme definido no art. 1º, caput, do citado Decreto, atribuindo aos titulares desses órgãos a competência discricionária para a adoção das providências ali autorizadas.

8.11.3 Desse modo, no que diz respeito à matéria relacionada a créditos tributários objeto dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, pronunciada no Recurso Extraordinário nº 149.754-2/210/RJ e cuja execução foi suspensa nos termos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, tal matéria deverá submeter-se às determinações do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na esfera de suas atribuições e no campo das providências normativamente previstas no citado art. 4º, caput, do Decreto nº 2.346/97.

8.11.4 Essas determinações do Procurador-Geral da Fazenda Nacional deverão ser tomadas, a seu critério, em consonância com o deslinde dos demais pontos controversos a seguir abordados."

30. Depreende-se, pois, dos textos reproduzidos acima, que, enquanto o Dr. Aldemário propugna pelo efeito "ex tunc" da Resolução do Senado, que suspenda a eficácia de norma declarada inconstitucional pelo STF, e, por consequência, propõe a revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, o Dr. Edgard tem aquele Parecer como respaldado em boa doutrina, e alerta para o fato de que ambas as correntes (efeito "ex nunc" e efeito "ex tunc") têm defensores respeitáveis, portanto, não se pode concluir, de forma absoluta, ser esta ou aquela a interpretação correta. Assim, conclui que, sob este prisma, não haveria razões para rever-se Parecer de 1995.

31. Ressalta, entretanto, o Procurador-Geral Adjunto, que a revisão se faz necessária, mas por força do novo quadro criado pelo Decreto nº 2.346, de 10-10-97, que manda a Administração Pública Federal, direta e indireta, observar, uniformemente, as decisões do Supremo Tribunal Federal que declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, ou proferida incidentalmente e após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, as quais são dotadas de eficácia ex tunc, produzindo seus efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.

32. Os efeitos produzidos pela resolução suspensiva do Senado indiscutivelmente constituem-se em matéria bastante polêmica. Além de José Afonso da Silva, entendem também que o ato senatorial não retroage seus efeitos no tempo, juristas do porte de Themistocles Cavalcanti, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Paulo Bonavides. Portanto, é indiscutível, como salientou o Dr. Edgard, que o PARECER PGFN/Nº 1.185/95 encontra-se amparado em uma corrente doutrinária insuspeita e do mais alto nível.

33. A partir daí, poder-se-ia enveredar por uma longa e interminável discussão teórica, já que inexistem argumentos científicos robustos o suficiente para darem fulcro a uma interpretação definitiva e irrefutável acerca da questão. Particularmente, nos filiamos à corrente que atribue efeitos "ex tunc" ao ato senatorial, por inúmeras razões, dentre as quais estão aquelas sintetizadas pelo já citado Prof. Gilmar Ferreira Mendes, no seu festejado *Controle de Constitucionalidade, Aspectos Jurídicos e Políticos*<sup>1</sup>.

34. É de se atentar (v. texto reproduzido na nota de rodapé), para o fato de que o ilustre professor não se atem a argumentos próprios, na defesa da tese por ele encampada; ao contrário, faz uma retrospectiva histórica da matéria, para provar que, desde os debates travados pelos constituintes de 1934, tem sobressaído, nas Assembléias Constituintes, a voz daqueles que propugnam o efeito "ex tunc" do ato do Senado.

35. Releva salientar, outrossim, a observação do Prof. Gilmar no que diz respeito à manifestação do STF que, notoriamente, reconheceu o efeito "ex tunc" da decisão do Senado, quando decidiu que "a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional" (RMS nº 17.976, voto contrário do Min. Eloy da Rocha).

36. Nesse julgamento, o então Ministro do STF, Amaral Santos, no Relatório que precedeu ao voto vencedor, transcreveu, para depois concordar, trecho da sentença do Juiz recorrido, que afirmara, com muita felicidade, o seguinte:

"... É certo que "a eficácia do julgado é retroativa, abrangendo todos os atos praticados sob o império da lei declarada inconstitucional. Declarada a inconstitucionalidade, o efeito da sentença retroage "ex tunc" à data da publicação da lei ou ato, porque de outro modo se chegaria à conclusão verdadeiramente paradoxal de que a validade da lei si et quantum tem a virtude de ab-rogar o dispositivo constitucional violado; ou, em outros termos, considerar-se-iam válidos atos praticados sob o império de uma lei nula. Portanto, todas as situações jurídicas, mesmo aquelas decorrentes de sentenças transitadas em julgado, podem ser revistas depois da declaração de inconstitucionalidade, mediante ação rescisória" (cf. Alfredo Buzaid, Da ação direta, p. 138)". (o destaque não consta do original).

37. É de se compreender que a competência outorgada pela Constituição ao Senado Federal objetiva, exatamente, estender a todos ("erga omnes") os efeitos da declaração de inconstitucionalidade feita, *incidenter tantum*, pelo STF, decisão esta já dotada de efeito "ex tunc" entre as partes. Ora, se os efeitos do ato senatorial não se estendessem, inclusive, às situações jurídicas definidas sob a égide da lei inconstitucional, a suspensão seria de pouca serventia, uma vez que mesmo aquele cujo direito ainda pudesse ser reclamado, pela via rescisória, estaria impedido de fazê-lo em virtude do efeito "ex nunc", equivocadamente atribuído ao ato. Com efeito, estaria caracterizada a ociosidade parcial de um mandamento constitucional.

38. Não se trata, é óbvio, de estender, automaticamente, os efeitos materiais da sentença a todos que se encontrem em situação jurídica semelhante à das partes no processo objeto da decisão do STF, que provocou a resolução senatorial. Com efeito, o que se defende é, tão-somente, a retroação dos efeitos à origem da lei viciada, mas é óbvio que o terceiro, eventualmente prejudicado, terá de demandar em juízo, caso o seu direito ainda não tenha prescrito, para rever o que lhe fora anteriormente negado por força da lei inconstitucional.

39. Enfim, a discussão doutrinária poderia se prolongar infinitamente, com argumentos contundentes de ambas as correntes. No entanto, para os fins deste trabalho, cremos seja mais acertado nos limitarmos aos termos da legislação que dispõe sobre a matéria, no caso, o Decreto nº 2.346, de 1997.

40. É que este ato normativo, cujos mandamentos subordinam toda a Administração Pública federal, encampou teoria do efeito "ex tunc" das resoluções senatoriais suspensivas da execução de lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade declarada pelo STF (art. 1º, § 2º), portanto, independentemente da linha doutrinária que se adote, faz-se mister a revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95, para adequar a orientação desta PGFN à essa nova realidade jurídica.

41. Com efeito, o embate doutrinário pode até perdurar, e com certeza perdurará, mas só se justificará em foros puramente acadêmicos, porque, no âmbito interno da Administração Pública federal, a polêmica tornou-se descabida e impertinente enquanto vigir o Decreto nº 2.346/97, editado pelo Chefe do Poder Executivo, no uso das suas atribuições constitucionais (C.F. art. 84, incisos IV e VI). Não cabe mais saber qual a linha interpretativa possui maior, ou menor, rigor científico. A verdade inexorável é: o Decreto presidencial adotou a tese do efeito "ex tunc" e isto basta.

42. A propósito, a NOTA PGFN/PGA/Nº 074/98, sem prejuízo do entendimento de que o PARECER PGFN Nº 1.185/95 está assentado em boa doutrina, já antecipou-se em defender a sua revisão (itens "8.10 a 8.11.4"), por força do novo quadro criado pelo Decreto em epígrafe. Embora partindo de premissa diferente da nossa, chega, *mutatis mutandis*, à mesma conclusão quanto à necessidade de redirecionar a ação Administração Pública federal.

43. O entendimento da Nota é absolutamente correto. Diante da realidade jurídica criada pelo Decreto presidencial, pode o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no uso da atribuição que lhe foi atribuída pelo referido ato normativo (art. 4º, "caput"), determinar sejam reexaminados os créditos decorrentes das contribuições ao PIS/PASEP, para que sejam retificados, cancelados, revistos, ou mesmo formuladas desistências de ações de execução fiscal (art. 4º, incisos I a IV), naqueles casos em que os créditos tenham sido constituídos com fulcro nos Decretos-Leis atacados pela decisão do STF e suspensa a execução pelo Senado. Tal decisão, obviamente, deverá ser adotada no momento em que, ouvidos todos os setores da PGFN envolvidos, a experiência amadurecida assim recomendar.

44. Ressalte-se, apenas, que a leitura do referido art. 4º deve interligá-lo, de forma sistemática, à parte final do § 1º do art. 1º, que desautoriza a extensão do efeito "ex tunc" quando "o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial".

45. Também o Secretário da Receita Federal poderá, no âmbito de sua competência, adotar procedimento semelhante, autorizado que está pelo mesmo art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997.

V

#### Conclusões

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei nº 7.691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;

II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da CF, e, assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação;

III - na execução dos cálculos para atualização dos valores dos depósitos efetuados para suspensão da exigibilidade, deve-se observar a legislação vigente na data do respectivo depósito;

IV - a Resolução nº 49/95 do Senado Federal suspendeu integralmente a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, portanto, alcançou tanto o PIS quanto o PASEP;

V - o Decreto nº 2.346, de 1997, impôs, com força vinculante para a Administração Pública federal, o efeito "ex tunc" ao ato do Senado Federal que suspenda a exceção de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF (§ 2º do art. 1º c/c o § 1º do mesmo artigo);

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o PARECER PGFN/Nº 1185/95.

48. Finalmente, cabe registrar que, em face da complexidade e do alcance da matéria aqui abordada, parece recomendável seja o presente trabalho submetido à

aprovação do Exmº. Sr. Ministro da Fazenda, com a sugestão de publicação no Diário Oficial da União, a fim de servir como orientação definitiva no âmbito deste Ministério.

É o parecer, que submetemos à consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de março de 1998.  
**MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO**  
 Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. Submeto à apreciação do Procurador-Geral Adjunto, supervisor do presente trabalho

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de março de 1998.  
**DITIMAR SOUSA BRITO**  
 Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De pleno acordo com o parecer e com a sugestão apresentada. Submeta-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral.

**EDGARD LINCOLN DE PROENÇA ROSA**  
 Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo as conclusões deste Parecer e torno sem efeito o PARECER/PGFN/Nº 1.185, de 1995.

À Assessoria da PGFN, para providenciar os pertinentes registros. Encaminhem-se cópias às unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional e à Coordenação do Sistema de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal.

Após, submeta-se à aprovação do Exmº. Sr. Ministro da Fazenda, com a sugestão de que seja publicado no Diário Oficial da União, para o fim de uniformização da jurisprudência administrativa no âmbito deste Ministério.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março de 1998  
**LUIZ CARLOS STURZENEGGER**  
 Procurador-Geral da Fazenda Nacional

"Não obstante a autoridade dos seus sectários, essa doutrina parece confrontar com as premissas basilares da declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro. Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito *ex tunc*, contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório. Se assim for, afigura-se inconcebível cogitar de "situações juridicamente criadas", de "atos jurídicos formalmente perfeitos" ou de "efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos", com fundamento em lei inconstitucional. De resto, é fácil de ver que a constitucionalidade da lei parece pressuposto inarredável de categorias como direito adquirido e ato jurídico perfeito.

É verdade que a expressão utilizada pelo constituinte de 1934 (art. 91, IV), e reiterada nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/1969 (art. 42, VII) - *suspender* a execução de lei ou decreto - não é isenta de dúvida. E originariamente, o substitutivo da Comissão Constitucional chegou a referir-se à "revogação ou suspensão de lei ou ato". Mas a própria ratio do dispositivo não autoriza a equiparação do ato do Senado a uma declaração de ineficácia de caráter prospectivo. A proposta de Godofredo Vianna reconhecia a inexistência jurídica da lei, desde que fosse declarada a sua inconstitucionalidade "em mais de um ato" do Supremo Tribunal Federal. Nos debates realizados preponderou, porém, a idéia de se outorgar ao Senado, erigido, então, ao papel de coordenador dos poderes, a suspensão da lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal.

Na discussão travada no Plenário da Constituinte, destacaram-se as objeções de Levi Carneiro, contrário à incorporação do instituto ao Texto Magna. Prevaleceu a tese perfilhada, dentre outros, por Prado Kelly, tal como resumida na seguinte passagem:

"Na sistemática preferida pelo nobre Deputado, Sr. Levi Carneiro, o Supremo Tribunal decretaria a inconstitucionalidade de uma lei, e os efeitos dessa decisão se limitaria às partes em litígio. Todos os demais cidadãos, que estivessem na mesma situação da que foi tutelada num processo próprio, estariam ao desamparo da lei. Ocorreria, assim, que a Constituição teria sido defendida da hipótese que permitiu o exame do Judiciário, e esquecida, anulada, postergada em todos os outros casos (...)

Certas constituições modernas têm criado cortes jurisdicionais para defesa da Constituição. Nós continuamos a atribuir à Suprema Corte a palavra definitiva da defesa e guarda da Constituição da República. Entretanto, permitimos a um órgão de supremacia política estender os efeitos dessa decisão, e estendê-los para o fim de suspender a execução, no todo ou em parte, de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando o Poder Judiciário os declara inconstitucionais".

Na Assembléia Constituinte de 1946, reencetou-se o debate, tendo-se destacado, uma vez mais, na defesa do instituto, a voz de Prado Kelly:

"O Poder Judiciário só decide em espécie. É necessário, porém, estender os efeitos do julgado, e esta é atribuição do Senado. Quanto ao primeiro ponto, quero lembrar que na Constituição de 34 existe idêntico dispositivo. Participei da elaboração da Constituição de 34. De fato, tentou-se a criação de um quarto poder, entretanto, já há muito o Senado exercia a função controladora, fiscalizadora do Poder Executivo. O regime democrático é um regime de legalidade. No momento em que o Poder Executivo pratica uma ilegalidade, a pretexto de regulamentar uma lei votada pelo Congresso, exorbita nas suas funções. Há a esfera do Judiciário, e este não está impedido, desde que é violado o direito patrimonial do indivíduo, de apreciar o direito ferido. Se, entretanto, se reserva ao órgão do Poder Legislativo, no caso do Senado, a atribuição fiscalizadora da lei, não estamos diante de uma função judicante, mas de fiscal do arbítrio do Poder Executivo. O dispositivo já constava da Constituição de 34 e não foi impugnado por nenhum autor ou comentarista que seja, do meu conhecimento. Ao contrário, foi um dos dispositivos mais festejados pela crítica, porque atendia, de fato, às solicitações do meio político brasileiro".

E, ante as críticas tecidas por Gustavo Capanema, ressaltou Nereu Ramos que:

"A lei ou regulamentos declarados inconstitucionais são juridicamente inexistentes, entre os litigantes. Uma vez declarados, pelo Poder Judiciário, inconstitucionais ou ilegais, a decisão apenas produz efeito entre as partes. Para evitar que os outros interessados, amanhã, tenham de recorrer também ao Judiciário, para obter a mesma coisa, atribui-se ao Senado a faculdade de suspender o ato no todo ou em parte, quando o Judiciário haja declarado inconstitucional, porque desde que o Judiciário declara inconstitucional, o Presidente da República não pode declarar constitucional".

Parecia evidente aos constituintes que a suspensão da execução da lei, tal como adotada em 1934, importava na extensão dos efeitos do aresto declaratório da inconstitucionalidade, configurando, inclusive, instrumento de economia processual. Atribula-se, pois, ao ato do Senado caráter ampliativo e não apenas paralitante ou derogatório do diploma viciado. E, não fosse assim, inútil seria o instituto com referência à maioria das situações formadas na vigência da lei declarada inconstitucional.

Percebeu, com peculiar lucidez, essa realidade o saudoso Senador Acioly Filho, que, em brilhante pronunciamento, consagrou o que, a nosso ver, configura a melhor doutrina, na espécie:

"Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão-só a tarefa de promulgador desse fato decisório.

A declaração é do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. Essa suspensão é mais do que a revogação da lei ou decreto, tanto pelas suas consequências quanto por desnecessitar da concordância da outra Casa do Congresso e da sanção do Poder Executivo. Em suas consequências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera *ex tunc*, alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é *ex tunc*, pois aquilo que é inconstitucional é natimorto, não teve vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.

Integra-se, assim, o Senado numa tarefa com o STF, equivalente àquela da alta Corte Constitucional da Áustria, do Tribunal Constitucional Alemão e da Corte Constitucional Italiana. Ambos, Supremo e Senado, realizam, na

Federação brasileira, a atribuição que é dada a essas Cortes européias.

Ao Supremo cabe julgar da inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o *quorum* qualificado.

Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos *erga omnes* à decisão. A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.

Do mesmo modo, a revogação da lei ou decreto não tem o alcance e a profundidade da suspensão. Consoante já se mostrou, e é tendência no direito brasileiro, só a suspensão por declaração de inconstitucionalidade opera efeito *ex tunc*, ao passo que a revogação tem eficácia só a partir da data de sua vigência.

Assim, é diferente a revogação de uma lei da suspensão de sua vigência por inconstitucionalidade"

E, adiante, o insigne parlamentar concluía, com exatidão:

"Revogada uma lei, ela continua sendo aplicada, no entanto, às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição). Os juizes e a administração aplicam-na aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque então ela era a norma jurídica eficaz. Ainda continua a viver a lei revogada para essa aplicação, continua a ter existência para ser utilizada nas relações jurídicas pretéritas (...)

A suspensão por declaração de inconstitucionalidade, ao contrário, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional, importa manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos.

A revogação, ao contrário disso, importa proclamar que, a partir dela, o revogado não tem mais eficácia. A suspensão por declaração de inconstitucionalidade diz que a lei ou decreto suspenso nunca existiu, nem antes nem depois da suspensão.

Há, pois, distância a separar o conceito de revogação daquele da suspensão de execução de lei ou decreto declarado inconstitucional. O ato de revogação, pois não supre o de suspensão, não o impede, porque não produz os mesmos efeitos".

Esta colocação parece explicar a natureza singular da atribuição deferida ao Senado Federal. A suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos. É o que ressalta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao enfatizar que "a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional".

Vale recordar, a propósito, que o MS 16.512 (Rel. Min. Oswaldo Trigueiro), de 25 de maio de 1966, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de discutir largamente a natureza do instituto, infirmando a possibilidade de o Senado Federal revogar o ato de suspensão anteriormente editado, ou de restringir o alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Cuidava-se de Mandado de Segurança impetrado contra a Resolução n. 93, de 14 de outubro de 1965, que revogou a Resolução anterior (nº 32, de 25-3-1965), pela qual o Senado suspendera a execução de preceito do Código Paulista de Impostos e Taxas. A Excelsa Corte pronunciou a inconstitucionalidade da resolução revogadora, contra os votos dos ministros Aliomar Baleeiro e Hermes Lima, conhecendo do mandado de segurança como *representação*, tal como proposto pelo Procurador-Geral da República, Dr. Alcino Salazar." (in Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos, Ed. Saraiva, 1990, pags. 209 a 214).

(O.E. nº 84/98)

## PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### 8ª Câmara

#### EMENTÁRIO DOS ACÓRDÃOS FORMALIZADOS NO MÊS DE FEVEREIRO DE 1998

Processo nº. :10840.000475/91-23  
 Recurso nº. :72.819  
 Matéria: :PIS-Dedução - EXS: DE 1986 e 1988  
 Recorrente :SUPER ESPORTE COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA.  
 Recorrida :DRF em RIBEIRÃO PRETO - SP  
 Sessão de :20 de outubro de 1993.  
 Acórdão nº. :108-00.602

PIS-DEDUÇÃO - DECORRÊNCIA - Aos processos ditos decorrentes, aplica-se o decidido no processo principal, quando não se encontra qualquer nova questão de fato ou de direito.

Recurso provido.

Jackson Guedes Ferreira  
 Presidente

Mário Junqueira Franco Júnior  
 Relator Ad Hoc

Processo nº. :10640.002476/91-87  
 Recurso nº. :74.753  
 Matéria: :CSLL - Exs. 1989 a 1991  
 Recorrente :SUPERMERCADO BAHAMAS LTDA.  
 Recorrida :DRF em JUIZ DE FORA - MG  
 Sessão de :19 de novembro de 1993  
 Acórdão nº. :108-00.703

DECORRÊNCIA - Aos processos decorrentes aplica-se a decisão exarada no processo matriz, sempre que ausente qualquer nova questão de fato ou de direito.

Recurso parcialmente provido

Jackson Guedes Ferreira  
 Presidente

Mário Junqueira Franco Júnior  
 Relator Designado

Processo nº. :10480.013755/90-48  
 Recurso nº. :110.277  
 Matéria: :IRPJ - EX: DE 1988  
 Recorrente :DIAGRAMA ENGENHARIA LTDA.  
 Recorrida :DRJ em Recife - PE  
 Sessão de :26 de fevereiro de 1997  
 Acórdão nº. :108-04.010

IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A regra da incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no parágrafo 4º do artigo 150, do mesmo Código hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador Agravamento através de "decisão-lançamento" alcançado pela decadência.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - Comprovada a inexistência de prejuízos fiscais de anos anteriores utilizados para reduzir a base tributável do ano de 1987, procede a exigência do tributo constituída através do lançamento de ofício (notificação primitiva).