



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 22 / 03 / 2002
Rubrica 8

75

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

Sessão : 16 de agosto de 2001
Recorrente : GERALDO GATTI
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS/FATURAMENTO – UNIVERSALIDADE DO FINANCIAMENTO À SEGURIDADE SOCIAL – As empresas que se dedicam à comercialização de derivados de petróleo e álcool carburante são contribuintes do PIS. Tratando-se de pessoa jurídica que, pela sua natureza e constituição, não esteja expressamente excluída do seu campo de incidência, à mesma caberá contribuir para o Fundo nas bases estabelecidas pela legislação, de forma indistinta e uniforme, dentro do princípio da universalidade que rege as Contribuições para a Seguridade Social. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** – A transferência da responsabilidade pelo crédito tributário não define hipótese de incidência, de modo que, uma vez afastada referida transferência, não há que se falar em vazio jurídico-normativo de incidência tributária. O contribuinte se acha alcançado pela hipótese de incidência descritora da situação fática que lhe é afeta, quer seja responsável direto ou supletivo. **MATÉRIA NÃO LITIGIOSA - DECISÃO EXTRA PETITA** - Decisões reiteradas sobre determinada matéria não se constituem em motivo suficiente para que se atribua ao julgador administrativo, em grau de recurso, o dever de aplicá-las aos julgados em que a mesma não tenha sido argüida na impugnação, que é o momento em que se instaura a fase litigiosa do procedimento. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: GERALDO GATTI.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augusto Borges Torres e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designado o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Renato Scalco Isquierdo e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31

Acórdão : 203-07.609

Recurso : 112.335

Recorrente : GERALDO GATTI

RELATÓRIO

Contra o contribuinte nos autos qualificado foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), nos meses de outubro de 1992 a setembro de 1995.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, o contribuinte beneficiou-se de decisão judicial em Mandado de Segurança, que acatou como inconstitucional norma que determinava o recolhimento da Contribuição para o PIS pelo regime de substituição tributária (distribuidoras), e, embora tendo levantado os respectivos depósitos judiciais, deixou de proceder ao recolhimento normal, em obediência ao que determinou a sentença judicial, ou seja, após a venda de mercadorias. Complementa o autuante que *"ficou a Fazenda Nacional, portanto, sem receber o valor das contribuições, tanto da distribuidora quanto do comerciante varejista, embora, nas respectivas ações judiciais, não se tenha discutido a possibilidade de não contribuir, isto é, pleiteou-se, tão-somente, sobre o momento em que o recolhimento deveria ser efetuado."*

A exigência foi calculada com base no valor do faturamento mensal informado pela empresa.

Inconformado com a exigência imposta, o interessado apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1. a cobrança diz respeito a período de tempo inteiramente coberto pela coisa julgada decorrente de Ação de Mandado de Segurança, na qual decidiu-se pela inexistência de relação tributária quanto à Contribuição para o PIS;
2. descabe a interpretação de que a sentença contenha determinação para os postos revendedores de produtos derivados de petróleo e álcool combustíveis recolherem o PIS pela regra geral;
3. o não acolhimento do regime de substituição tributária, na decisão judicial, implica a existência de um vazio jurídico quanto ao PIS, uma vez que inexistente regra a ser aplicada à impugnante, não havendo, assim, como exigir-lhe o recolhimento;



Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

4. a presente exigência, quando infringe a lei que protege o não-efeito suspensivo do recurso havido no Mandado de Segurança, funciona, por analogia, como pretensão, de todo desamparada pela legalidade, de aplicar-se a lei a fato pretérito (CTN, art. 106, inciso II e alíneas); e

5. concluindo, requer seja decretada a nulidade do auto de infração em análise.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/RPO nº 333/99, manifestou-se pela procedência da exigência fiscal. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/10/1992 a 30/09/1995

Ementa: LEGISLAÇÃO EM VIGOR.

A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade revigora as normas indevidamente alteradas, e a legislação não contaminada.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformado, o interessado apresenta recurso, onde reitera os argumentos expostos em sua impugnação. Nesse sentido, aduz que uma norma revogada, por ter perdido a vigência, não tem o condão de restaurar norma anterior, já que vedado o fenômeno da repristinação, segundo a ordem jurídica em regência. Cita, para tanto, doutrina e jurisprudência favorável ao seu entendimento.

Às fls. 128/130, liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.07.004682-4 permitindo a subida dos autos ao Conselho de Contribuintes sem o depósito administrativo de 30% do valor da exação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Consta dos autos que o recorrente, comerciante varejista de produtos derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, juntamente com outras empresas do mesmo ramo de negócio, impetrou Mandado de Segurança com a finalidade de obter a inconstitucionalidade da Portaria nº 238/84 e dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Dispõe o inciso I da Portaria nº 238/84, considerada inconstitucional pela Justiça Federal:

"I – A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, prevista na letra "b" do artigo 3º da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, devida pelos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, será calculada sobre o valor estabelecido para a venda a varejo e devida na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor, cabendo a este escolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista."

O recorrente, ao obter sucesso na via judicial, ficou dispensado de sofrer a retenção do PIS no momento da aquisição dos combustíveis derivados de petróleo e de álcool etílico carburante, obrigando-se, porém, a efetuar o recolhimento da Contribuição ao PIS nos moldes em que solicitou, qual seja, após a venda dos produtos referidos naquele ato ministerial.

Consta dos autos que o Juiz de primeira instância, provocado por Embargos de Declaração, permitiu o levantamento, pelos comerciantes (postos revendedores de combustíveis, inclusive a pessoa jurídica sujeito passivo da ação fiscal), de todos os depósitos judiciais efetuados pelas empresas distribuidoras (Mandado de Segurança nº 9072217). Ocorre que, apesar de ter levantado os depósitos que foram efetuados em seu nome pela empresa distribuidora, o contribuinte sob fiscalização e as outras não realizaram a apuração e recolhimento da Contribuição ao PIS em obediência ao que determinou a sentença judicial, ou seja, após a venda de mercadorias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

Dessa forma, ficou a Fazenda Nacional sem receber o valor das contribuições, tanto da distribuidora quanto do comerciante varejista, embora nas respectivas ações judiciais não se tenha discutido a possibilidade de não contribuir, isto é, pleiteou-se, tão-somente, sobre o momento em que o recolhimento deveria ser efetuado.

De acordo com a mencionada decisão judicial, os recolhimentos devidos a título de PIS sobre o Faturamento deveriam ter sido efetuados sob a égide da legislação vigente, ou seja, Lei Complementar nº 07/70.

Assim, em não tendo sido efetuados os recolhimentos, quer sob a forma de substituição tributária (como previa a Portaria nº 238/84), julgada inconstitucional, quer após o faturamento dos postos (como assim determinou o Poder Judiciário), e, finalmente, quer pela inexistência de depósitos judicial, eis que foram levantados, válida foi a lavratura do auto de infração em tela.

Quanto a cobrança pela legislação anterior.

Insurge-se o recorrente quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de ato legal. O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1998, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos *ex tunc*, contendo caráter eminentemente declaratório. É o que se depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA¹, a seguir transcrita :

“A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.”

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

¹ IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

“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 de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.” (negritei)

Tal ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Assim tem sido o posicionamento do Pretório Excelso, como por exemplo no RE nº 148.754-2/RJ, em que se entendeu procedente a cobrança da parcela do PIS proporcional ao Imposto de Renda (PIS/Dedução e PIS/Repique), prevista na Lei Complementar nº 07/70, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.

Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, deve-se aplicar, integralmente, a lei anterior vigente, sem falar em repristinação, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PIS, consagrado nas Leis Complementares nºs 07/70, art. 3º, “b”; e 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontram-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos deste diploma.

Assim, a exigência do tributo pela legislação anterior somente é pertinente porque foi demonstrado nos autos que o contribuinte nada recolheu no período em tela.

Faturamento do sexto mês anterior.

Ainda que a matéria não tenha sido argüida pelo contribuinte, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 07/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/98 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis a base de cálculo “deveria” ter sido a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. Nesse sentido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

tendo em vista que a constituição do crédito tributário pelo lançamento não refletiu atuação conforme a lei e o Direito, pertinentes as observações a seguir.

A matéria não argüida pelo patrono do recorrente diz respeito ao próprio lançamento – ato privativo da autoridade pública -, assim, pode e deve o julgador examiná-la a qualquer tempo, ao dever de não ocasionar, **em contrariedade à lei**, prejuízos a direitos e interesses do contribuinte. **A razão disto está na circunstancia de que o Conselho de Contribuintes funciona como órgão de revisão dos atos administrativos.** Se o ato administrativo não está conforme a lei, como não está, deve o julgador manifestar-se, independentemente de ter sido alegado pela parte. É, na verdade, o poder de tutela jurídica dos direitos e interesses públicos e privados. Esse poder de tutela do direito e o **poder-dever** de observar as normas legais e de atuá-las, efetivando direitos e obrigações - quer públicos, quer privados -, porque resulta de obrigação jurídica e que se efetiva mediante atos administrativos. Assim, na obrigação de aplicar o bom direito, é que passo a examinar a matéria.

A questão já foi por diversas vezes analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando Relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.” (negritei)

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas, são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623 e 1676-38) até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

“Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.” (MP nº 1676-36). (grifei)

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN nº 1.417-0), no que se refere a se é devida ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador), quando se analisa o disposto no referido artigo.

E nesse entendimento vieram sucessivas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-05.089; 101-87.950; 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721; e 107-05.105; dentre outros).

O Judiciário já teve oportunidade de analisar a questão, decidindo o seguinte:

“3. O indébito decorrente do recolhimento do PIS deve ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar 7/70, que prevê a incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização da sua base de cálculo.” (AC. nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região). (negritei)

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

“ (...)

e.) Da Correção Monetária da Base de Cálculo do PIS

Assiste razão à empresa apelante.

Com efeito, julgados inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o mesmo passou a ser regulado inteiramente pela Lei Complementar nº 7/70, que nem mesmo implicitamente faz alusão à correção monetária da base de cálculo da exação. E se a referida norma, editada em decorrência do exercício da competência tributária conferida à União pela Carta Constitucional, determinou a incidência do PIS sobre uma grande base antiga, ou seja, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem qualquer preocupação com a eventual defasagem desse período, não pode o Fisco pretender corrigir essa diferença, e exigir o que a própria lei não previu.

Não se trata de obstar a reposição da moeda. Uma coisa é trazer para os dias atuais, sem perdas, valores recolhidos indevidamente em tempos pretéritos, para efeito de devolução. Para evitar o enriquecimento ilícito, o credor deve receber, quando da devolução do indébito, o mesmo que lhe custou, no passado, pagar. Outra, bem diversa, é o cômputo, para efeitos meramente contábeis, como é o caso, de uma correção monetária que não foi exigida ao tempo do recolhimento. Isso implicaria indevido aumento de tributo, com a conseqüente diminuição da parcela referente ao indébito que o contribuinte pretende ver ressarcido. Diante dessas razões, deve o indébito decorrente do recolhimento do PIS ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar nº 7/70, que prevê incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária da base de cálculo.” (negritei)

Também, oportuno repetir o entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Mário Velloso (Mesa de Debates do VIII – Congresso Brasileiro de Direito Tributário nº 64, pág. 149 – Malheiros Editores):

“... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data."

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

"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. (...)

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis 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 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-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, ripristinou 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." (destaquei)

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

"7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar 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 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383,



Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei 7691/88 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 a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95.” (negritei)

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que “a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70” e, desta forma, continua, “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. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispendo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigente, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, tinha-se por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando de prazo de recolhimento e sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 02, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente, dispunha o seguinte:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês”. (grifei)

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da referida Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente, do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 07/70 jamais tratou de prazo de recolhimento, como induz a Fazenda Nacional, e sim de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado, no artigo 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70, de “regra de prazo”, como querem alguns, usaria a expressão: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior.” Mas não, disse, com todas as letras, que: “a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”

Registre-se que, em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

“PIS – Na forma das Leis Complementares nºs 07, de 07.09.70, e 17, de 12.12.73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. Recurso provido.”

No voto condutor do referido Acórdão é transcrito parte de um parecer sobre essa matéria, do respeitável Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e de J. A. Lima Gonçalves, que, por oportuno reproduzo:

“O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato “faturar” é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

(...)

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de ‘faturar’, e a perspectiva mensável desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para ‘medir’ o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria Lei Complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

‘A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.’

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados a partir da Lei Complementar nº 07/70 evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

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

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e dos Conselhos de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

Oportuno, apenas para corroborar o entendimento retro-exposto, trazer o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0) publicado no DJ de 15 de maio de 2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

“... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, 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.’), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado ‘o faturamento do mês anterior’ (art. 2º) ...”.

Dessa forma, diante de tudo o mais retro-exposto, impõe-se o provimento do recurso apenas para admitir a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ RELATOR-DESIGNADO

Designado relator de voto vencedor, na matéria sobre a qual passo a discorrer, inicio por adotar o Relatório da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez López, da qual divirjo.

O lançamento que se discute diz respeito à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, modalidade Faturamento, relativa a fatos geradores compreendidos pelos meses de agosto de 1992 a setembro de 1995.

Os argumentos trazidos pela recorrente não foram acolhidos, tendo a Câmara, por unanimidade de votos, mantido o lançamento, considerando devida a contribuição que deixara de ser recolhida nos respectivos vencimentos. Entretanto, a i. Relatora levantou, de ofício, matéria não abordada na impugnação, que é o momento em que se instaura a fase litigiosa do procedimento, referente à semestralidade da base de cálculo da Contribuição para o PIS, sendo este o ponto preciso em que se estabeleceu a nossa divergência. Isto porque, mesmo que referida matéria tivesse sido argüida nesta fase recursal do procedimento, o que não aconteceu, mesmo assim estaria este Colegiado impedido de apreciá-la, porque alcançada pela preclusão. Caso contrário, estaríamos rediscutindo ou até mesmo redirecionando a discussão sobre aspectos já pacificados, sem que se tenha dado à autoridade julgadora de primeira instância a oportunidade de pronunciar-se sobre o tema, contrariando o duplo grau de jurisdição, que rege o contencioso administrativo fiscal. Nesse sentido os ensinamentos a seguir transcritos, do respeitado mestre Antonio da Silva Cabral, no seu consagrado trabalho sobre o Processo Administrativo Fiscal:

“Nos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes jamaiz é permitida a reformatio in pejus. Seria, até, um despropósito o contribuinte pedir socorro a uma autoridade e esta também o agredir. O recurso tem por objetivo, conforme dito acima, o reexame da questão objeto do litígio. O que se remete ao Conselho é o exame das questões suscitadas na impugnação e objeto da decisão. Examina o colegiado, portanto, as mesmas questões de fato e de direito abordadas na primeira instância. O acórdão representa um novo julgamento, um novo pronunciamento, mas sobre as mesmas questões de fato e de direito abordadas na primeira instância.”² (o grifo não é do original)

² CABRAL, Antonio da Silva Cabral. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 415.



Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

“COROLÁRIO SOBRE O PREQUESTIONAMENTO

1. Posição do problema. É princípio assente em processo que a petição inicial delimita o âmbito da discussão. No processo fiscal, o âmbito do litígio está ligado à impugnação, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada.

[...].

3. Opinião pessoal sobre a matéria. De minha parte sempre me posicionei contra o exame de matéria que não tenha sido objeto de impugnação expressa pelo sujeito passivo. Entre as muitas razões, porque o Conselho de Contribuintes estaria suprimindo uma instância. É óbvio que, se o contribuinte não impugnou certa parte do lançamento, o julgador de primeira instância não se pronunciou sobre a parte não contestada e o exame desta pelo Conselho se converteria em injustiça contra o fisco, que, assim, ficou privado de pronunciamento a respeito. A mesma coisa se diga no tocante à matéria não prequestionada no recurso e questionada no recurso especial.”³ (os grifos não são do original)

Dessa forma, com a devida vênia, entendo que não cabe ao julgador administrativo trazer à discussão aspectos contra os quais o sujeito passivo não se tenha insurgido, até porque seu eventual inconformismo constitui-se em ação voluntária, de sua exclusiva iniciativa e responsabilidade. O ato de pedir envolve um componente de subjetividade. Pede-se aquilo que se admite ser de justiça, e também porque, na perspectiva de quem pede, o objeto pleiteado, de alguma forma, se lhe presume vantajoso. Se ao contribuinte restou incontroversa a autuação nos aspectos não impugnados, é nossa função solucionar o litígio nos limites em que foi instaurado e não a de conceder, *extra petita*, aquilo que não está sendo reclamado.

Decisões reiteradas sobre determinada matéria não se constituem em motivo suficiente para que se deva atribuir ao julgador administrativo o dever de aplicá-la a todos os julgados em que a mesma não tenha sido argüida na fase impugnativa. Ainda mais quando o entendimento sobre a matéria que se pretende conceder fora do pedido é polêmica, o que se constata da extensa discussão judicial que se estabeleceu até se chegar ao atual consenso, ao qual tenho me filiado, mas com o resguardo da minha convicção pessoal a respeito.

³ Ibid. p. 467.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10820.002407/97-31
Acórdão : 203-07.609
Recurso : 112.335

De outra forma, estaríamos dando efeito *erga omnes* a decisões cujos efeitos alcançam, tão-somente, as partes envolvidas, conseqüentemente, desempenhando papel que não cabe ao órgão julgador, qual seja, o de estabelecer normas e procedimentos. O órgão normativo, quando entende necessário estender os efeitos de reiteradas decisões a todos, o faz através da edição de ato apropriado, consoante procedeu, exemplificativamente, no caso da incidência da TRD como juros de mora sobre o crédito tributário, no período de fevereiro a julho de 1991, cuja aplicação foi afastada por ato da administração tributária, através da Instrução Normativa SRF n.º 32, de 09.04.97.

Pelos motivos expostos é que voto no sentido de se negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ