



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

Recorrente : BERIMBAU AUTO POSTO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº 203-117.790

PIS. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA. Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
BERIMBAU AUTO POSTO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora-Designada.** Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Renato Scalco Isquierdo e Maria Cristina Roza da Costa, que negavam provimento quanto à semestralidade de ofício. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

Recorrente : BERIMBAU AUTO POSTO LTDA.

RELATÓRIO

A empresa Berimbau Auto Posto Ltda. foi autuada, às fls. 01/04, pela falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos períodos de janeiro de 1994 a dezembro de 1997, incidente no faturamento resultante da venda de combustíveis.

Exigiu-se no auto de infração lavrado a contribuição, a multa de ofício e os juros moratórios, perfazendo o crédito tributário o total de R\$314.759,92.

O Termo de Constatação de fls. 05/06 informou que a autuada impetrhou mandado de segurança para impedir a prática do ato previsto na Portaria MF nº 238/84 (substituição tributária do PIS), no qual obteve para recolher a contribuição após a venda de combustíveis e não no momento da aquisição dos mesmos, como previsto na citada portaria.

Os depósitos efetuados no curso do processo judicial foram levantados, conforme demonstrou o Documento de fl. 40, e a interessada não efetuou o recolhimento da contribuição após a venda dos combustíveis.

Impugnando tempestivamente o feito, às fls. 225/231, a autuada alegou em suma que:

- houve cobrança retroativa, relativamente aos períodos acobertados pela ação judicial, e que a sentença judicial não estava sujeita a efeito suspensivo;

- a autuação representou *bis in idem*, implicando na confissão de ilegitimidade do regime de substituição tributária;

- a interpretação feita pela Fazenda Nacional da sentença judicial proferia era “retórica-sofista” e que, na realidade, a referência a “poder recolher” significou “a exteriorização do próprio ideal da legislação autêntica sobre a relação tributária em comento”; e

- era impossível a cobrança retroativa, em face dos princípios da legalidade, da anterioridade e da anualidade.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve na íntegra o lançamento, em decisão assim ementada (doc. fls. 263/267):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

*Data do fato gerador: 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1994, 30/04/1994,
31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994,
30/11/1994, 31/12/1994, 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995,
31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995,
30/11/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996,
31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996,
30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997,
31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997,
30/11/1997, 31/12/1997.*

Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA. OBJETO DA AÇÃO E POSSIBILIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

É permitida a lavratura de auto de infração, mesmo com a existência de mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, mormente se o objeto da ação é irrelevante para definir o direito da Fazenda.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada com a decisão singular, a autuada, às fls. 290/296, interpôs Recurso Voluntário tempestivo a este Conselho de Contribuintes, onde reiterou os argumentos expendidos na impugnação.

Às fls. 340/342, foi concedido medida liminar (MS nº 2001.61.08.003695-2) determinando o prosseguimento do recurso sem a exigência do respectivo depósito recursal.

É o relatório.

d



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, VENCIDO QUANTO AO ITEM DECADÊNCIA**

O recurso é tempestivo e, por força de determinação judicial, dele conheço sem o respectivo depósito recursal legalmente exigido.

A recorrente, juntamente com outras empresas do mesmo ramo de atividade, argüindo a constitucionalidade da Portaria MF nº 238/84, reclamou judicialmente contra a forma de recolhimento da Contribuição para o PIS, segundo a qual o estabelecimento fornecedor da mercadoria passaria à condição de contribuinte substituto.

Pleiteou na referida ação judicial o pagamento do tributo quando da realização da venda a varejo no seu estabelecimento.

O pedido judicial foi acolhido, ficando as empresas impetrantes desobrigadas de sofrer a retenção antecipada da Contribuição para o PIS, e, consequentemente, responsáveis pelo pagamento do tributo quando da realização das vendas no seu próprio estabelecimento, nos termos da Lei Complementar nº 7/70 e legislação posterior.

Entretanto, a recorrente não efetuou diretamente o recolhimento do PIS, quando da realização das vendas, e, ainda por cima, levantou os respectivos depósitos judiciais.

Pelo exposto, foi lavrado o auto de infração em lide.

Alega a apelante ser ilegal a cobrança retroativa do PIS. Esse entendimento não encontra respaldo jurídico, pois, uma vez concedida a segurança pleiteada para o fim de reconhecer o direito de não ter de recolher o PIS na sistemática da substituição tributária, deveria ter a recorrente promovido o recolhimento segundo as normas pertinentes.

Ademais, sobre a substituição tributária, há de se ressaltar o conteúdo da ementa do voto da lavra do ilustre Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, proferido no Acórdão nº 203-06.808, que esclarece muito bem a matéria, *verbis*:

"(...) PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – A transferência da responsabilidade pelo crédito tributário não define hipótese de incidência de modo que, uma vez afastada a referida transferência, não há de 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 afetada, quer seja responsável direto ou supletivo."

Isso posto, vejo que a decisão monocrática não merece reforma e nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

**VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
RELTORA-DESIGNADA QUANTO AO ITEM DECADÊNCIA**

Ouso divergir, parcialmente, do voto apresentado pelo ilustre Conselheiro-Relator no que diz respeito à “omissão” ou à não observância, “ainda que não arguida pelo contribuinte”, da semestralidade do PIS, eis que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 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, tendo em vista que a constituição do crédito tributário pelo lançamento não refletiu atuação, conforme a lei e o Direito, pertinente as observações a seguir.

A matéria não apreciada pelo respeitável Conselheiro-Relator 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 circunstância de que o Conselho de Contribuintes funciona como órgão de revisão dos atos administrativos. Se o ato administrativo não está em conformidade com 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 é 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, envolvendo a semestralidade do PIS, já foi por diversas vezes analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, de forma que reitero o que lá já vem sendo julgado. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando relatora naquela instância, no Acórdão nº CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.¹

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 7/70 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.” (negrito)

¹ Vejam-se no mesmo sentido os Acórdãos de nºs CSRF/02-0.914; CSRF/02-0.916; CSRF/02-0.907; CSRF/02-0.908 e CSRF/02-0.913.



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transscrito, 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 – págs. 487/488) “... os juristas são unâmines 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.”

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 novembro de 1995 (ADIN nº 1.417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quanto da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no referido artigo 6º, parágrafo único, 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.

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1.185/95, 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



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

(...)

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, reprimirá 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, 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;



Processo nº : 10825.000173/99-64

Recurso nº : 117.790

Acórdão nº : 203-08.067

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." (negrito)

Com o máximo de respeito, uso 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 disposto 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, se tinha 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 retomencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do 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.

fl



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

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 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 7/70 jamais tratou do 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, 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.*”

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 lastream as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

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:

“... 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



Processo nº : 10825.000173/99-64
Recurso nº : 117.790
Acórdão nº : 203-08.067

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, de ofício, o deferimento do recurso apenas para admitir a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, 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 20 de março de 2002

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ