



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 15 / 08 / 2002  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

Recorrente : ARANEGA & VENTURINI LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
RECURSO ESPECIAL  
Nº 203. 118. 298

**PIS. COISA JULGADA.** A exclusão do ordenamento jurídico de normas inquinadas de ilegalidade e de inconstitucionalidade produz efeito *ex tunc* e restabelece a eficácia das normas indevidamente alteradas e a legislação não atingida, nos termos da sentença prolatada.

LC Nº 7/70. 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 (fev/96), a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

**Recurso a que se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**ARANEGA & VENTURINI LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Renato Scalco Isquierdo e Otacílio Dantas Cartaxo, 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

Otacílio 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.

Imp/cf



**Processo nº :** 10835.001248/00-10

**Recurso nº :** 118.298

**Acórdão nº :** 203-08.061

**Recorrente :** ARANEGA & VENTURINI LTDA.

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada foi autuada por falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de 01/10/1995 a 30/09/1996, sendo apurado crédito tributário de R\$15.525,23.

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 178 e 179), a fiscalização procedeu à autuação conforme segue:

a) a empresa ajuizou ação em Mandado de Segurança com a finalidade de obter a declaração de inconstitucionalidade da Portaria MF nº 238/84 e dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 24 de julho de 1988, e 2.449, de 29 de julho de 1988;

b) a referida Portaria determina a substituição do comerciante varejista de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes pelo estabelecimento fornecedor, no cálculo e recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS;

c) concedida a segurança, a recorrente desobrigou-se de sofrer a retenção da referida contribuição no momento da aquisição dos combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, devendo recolhê-la, entretanto, após seu faturamento, conforme consta da sentença judicial;

d) a mesma sentença também assegurou aos impetrantes o direito de levantar os depósitos judiciais efetuados pelas empresas distribuidoras; e

e) constatada a inexistência de qualquer recolhimento espontâneo da referida contribuição, procedeu a fiscalização à lavratura do auto de infração ora fustigado.

Inconformada com o feito fiscal, a autuada apresentou tempestivamente impugnação, cuja síntese, constante da decisão recorrida, reproduzo:

a) a cobrança retroativa da Contribuição para o PIS diz respeito a período de tempo inteiramente coberto pela coisa julgada decorrente de ação de Mandado de Segurança que reconheceu a inexistência jurídica de relação tributária, afastando qualquer ação fiscal de exigência da Contribuição para o PIS;

b) a expressão "*poder-recolher o PIS com base na Lei Complementar nº 07, de 1970*", da sentença proferida no aludido Mandado de Segurança, traduz mera situação hipotética da impugnante se o Direito tivesse, desde sempre, sido respeitado quanto à obrigação



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

parafiscal referente à Contribuição para o PIS, e assim sendo, a interpretação do r. *decisum* pela Fazenda Nacional, concluindo que os postos de revenda de combustíveis devem recolher a Contribuição para o PIS com base na Lei complementar nº 7, de 1970, art. 3º, b, é descabida;

c) a sentença não teria o condão de mandar que se recolhessem as contribuições objeto da lide sob tutela jurídico-material genérica; o mandamento conheceu o limite na inviabilidade jurídica da exigência do PIS, com fundamento na sistemática da substituição tributária que, sendo o único modelo constitucional existente, reconheceu, em outras palavras, um vazio jurídico-positivo na imposição da Contribuição para o PIS;

d) a retroeficácia pretendida contraria, assim, os princípios constitucionais da legalidade tributária e da anterioridade e anualidade; e

e) exorbitaria de sua atribuição a sentença que fosse além da execração oficial da relação juridicamente inexistente e tivesse força para exigir do contribuinte a mesma contribuição por modelo diverso daquele reconhecidamente inconstitucional.

Apreciadas as razões de discordância apresentadas, foi expedida decisão em primeira instância, tendo a ementa o seguinte conteúdo:

*"Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO.*

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/10/95 a 30/09/1996*

*Ementa: LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.*

*A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade produz efeitos ex tunc e revigora as normas complementares, indevidamente alteradas, e a legislação não contaminada.*

*LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.*

*A entrada em vigor de legislação superveniente revoga a legislação anterior que trata da mesma matéria.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".*



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

Efetivada a ciência da decisão de primeira instância em 04 de junho de 2001, a empresa apresentou, em 11/06/2001, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com os seguintes argumentos:

- a) a decisão monocrática não infirma os fundamentos da impugnação;
- b) a cobrança das Contribuições para o PIS no presente auto de infração diz respeito a período de tempo inteiramente coberto pela coisa julgada, consistente em mandado judicial que, reconhecendo a inexistência jurídica de relação tributária, dirigiu-se à autoridade coatora para que se abstinhasse de quaisquer ações fiscais exigindo, da ora recorrente, as supra-referidas Contribuições para o PIS;
- c) a Fazenda Nacional insiste em enxergar nos dizeres da sentença uma determinação para que os postos de revenda dos produtos derivados de petróleo e álcool combustíveis recolhessem a Contribuição para o PIS subsumidos na regra geral insculpida na Lei Complementar nº 7/70; defende que o julgador não mandou que se pagasse pela *lex generalis* tão-somente porque jamais, nos quadrantes normativos peculiares à matéria, pudera fazê-lo, traduzindo a expressão utilizada, certamente, *"mera situação hipotética da Recorrente se o Direito tivesse, desde sempre, sido respeitado quanto à obrigação para-fiscal referente ao PIS."*;
- d) insiste, ainda, que *"o mandado se calca na inexistência de relação jurídica para-fiscal, o que privilegiava, mas sempre in thesi! a regra geral da Lei Complementar nº 7/70. Em outras palavras, o Judiciário reconheceu cristalinamente um vazio jurídico-positivo na imposição da Contribuição/PIS à Recorrente, mediada pelo regime da substituição tributária, e que deveria poder recolher o PIS com base na LC nº 7/70."*;
- e) constrói toda sua tese de defesa na inviabilidade jurídica da exigência para-fiscal do PIS; na dualidade entre a relação para-fiscal/PIS e o instrumento institucional de sua exigibilidade; e na ilegalidade e imoralidade que compromete a eticidade que deve subjazer a toda ação do Estado. Defende a inexistência da relação jurídica em razão da impossibilidade de se restabelecer a força eficaz do modelo genérico de exigibilidade da Contribuição para o PIS após sentença judicial que obistou a aplicação do modelo específico. Vale dizer, que *"uma substituição retroeficaz do modelo específico pelo genérico, em vista de não surtir-se efeito próprio daquele, é admitir que preexistiam dois modelos à relação para-fiscal/PIS, em estratégica alternatividade. O que aberraria da mais elementar e comezinha compreensão do fenômeno jurídico."*; e
- f) requer, finalmente, seja decretada a nulidade do auto de infração em análise, uma vez que a Contribuição para o PIS o Poder Judiciário já decidiu não ser devida pela recorrente.

Consta, à fl. 251, informação da autoridade preparadora que a recorrente apresentou tempestivamente o recurso, porém, sem instruí-lo com as exigências legais relativas ao artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, qual seja, o depósito recursal.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº :** 10835.001248/00-10  
**Recurso nº :** 118.298  
**Acórdão nº :** 203-08.061

Intimada, a recorrente apresentou cópia da decisão prolatada no Mandado de Segurança nº 2001.61.12.004389-5 na qual concorre como litisconsorte, tendo o Juiz da 3ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP deferido a liminar, determinando o normal seguimento aos recursos apresentados pelas impetrantes, sem a necessidade do prévio depósito de 30% do valor do crédito tributário.

É o relatório.



Processo nº : 10835.001248/00-10

Recurso nº : 118.298

Acórdão nº : 203-08.061

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, o recurso pode ser apreciado.

A questão posta em debate se resume à vigência e eficácia ou não da Lei Complementar nº 7/70 após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e da produção de coisa julgada em Mandado de Segurança impetrado pela recorrente. A solução dessa querela será dirimente da lide.

A doutrina e a jurisprudência são assentes quanto à posição do Fisco.

Até a declaração de inconstitucionalidade dos famigerados decretos-leis tinha-se uma ordem jurídica que regulava a obrigação tributária relativa à exigibilidade do PIS.

Posta em dúvida, sua constitucionalidade foi apresentada ao Judiciário que, em sentença de seu Tribunal Maior, desfez o nó górdio da constitucionalidade da Lei Complementar nº 07/70 e, conseqüentemente, da exigibilidade do PIS, nos seus exatos termos.

Interpreta a recorrente que os termos da sentença prolatada em ação judicial específica por ela interposta tiveram o condão de afastar de si a exigência da Contribuição para o PIS.

Não é o que se depreende da referida sentença. Apoia-se a recorrente no argumento de que se formou coisa julgada, reconhecendo a inexistência jurídica de relação tributária.

Entretanto, verifica-se nos fundamentos da sentença acostada ao processo, às fls. 08 a 45, que o MM Juiz Federal de Primeira Instância da 9ª Vara em São Paulo decidiu nos estritos termos do requerido na petição inicial, conforme consta do relatório que a antecede, *verbis*:

*"... contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo, que lhes está impondo o recolhimento antecipado da contribuição destinada ao PIS, baseando-se na Portaria Ministerial nº 238, de 21 de dezembro de 1984". E mais adiante: "Encontram-se, pelo menos em tese, na posição de sujeitos passivos da contribuição ao PIS, no que tange à parcela constituída com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento". E ainda: "Argui ser ilegal a substituição tributária." (o grifo não é do original)*



Processo nº : 10835.001248/00-10

Recurso nº : 118.298

Acórdão nº : 203-08.061

Aduz, também, nos fundamentos da sentença: *“que o PIS foi, portanto, criado por lei complementar, votado com quorum especial. Não pode assim ter os aspectos normativos alterados por decreto-lei.”*

A partir desta preambular, o MM Juiz proferiu a sentença como segue:

*“Pelo exposto, concedo a segurança e declaro ilegal e inconstitucional a Portaria 238, de 21 de dezembro de 1984, e ilegal os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e nº 2.449/88, por afrontarem a Lei Complementar nº 07. Ficam assim as impetrantes asseguradas do direito de recolherem o PIS após seus respectivos faturamentos.”* (destaque inserido)

Verifica-se que a contribuinte buscou a proteção judicial para que o Juiz, pela via da sentença, modificasse a relação jurídica envolvendo *“recolhimento antecipado”* para *“recolhimento após seus respectivos faturamentos”*. Não se vislumbra que a ação pretendesse produzir, pela sentença judicial, o reconhecimento da inexistência da relação jurídica em causa.

Ensina-nos o eminente Professor e Desembargador do Tribunal de Justiça do Distrito Federal Miguel Maria de Serpa Lopes acerca da declaração de inconstitucionalidade de uma norma pela via judicial:

*“Suspensão da eficácia de uma lei ordinária, em consequência do decreto judicial de sua inconstitucionalidade. Diferente da revogação da lei é o caso de sua suspensão, determinada pelo Senado Federal, em consequência do julgamento de sua inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.”*

E acresce que, na hipótese regulada pela Constituição Federal, não se dá a revogação, senão uma suspensão, o que faz crer na possibilidade do retorno da lei à sua vigência interrompida.

Da leitura da sentença prolatada a favor da recorrente constata-se que não pretendeu o Magistrado extinguir ou considerar inexistente a relação jurídica em questão, mas, tão-somente, afastar os comandos que turvavam a devida aplicação da Lei Complementar nº 7/70, recepcionada pela Constituição em vigor em seu artigo 239 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Destarte, não procede a interpretação da sentença, efetuada pela recorrente, de que o Juiz não determinou o pagamento da Contribuição para o PIS pela *lex generalis*. Assim como também não procede a sua tradução da expressão utilizada na decisão como sendo *“mera situação hipotética da recorrente”*.

Realmente entendo que o MM Juiz prolator da sentença não determinou aos impetrantes que pagassem a exação, porém, por motivo diverso da interpretação extraída pela recorrente. É pacífico que ao Juiz não compete, em sentença, repisar comando já existente em



**Processo nº :** 10835.001248/00-10

**Recurso nº :** 118.298

**Acórdão nº :** 203-08.061

lei. A determinação de que se pague a Contribuição para o PIS não é do Judiciário, antes, porém, da norma. Assim, o Juiz não determinou que se pagasse a Contribuição para o PIS, a uma, porque, em que pese conste do comando legal a obrigação de recolher, o ato de recolher está inserido na esfera do poder discricionário do recorrente de cumprir ou não a lei. A duas, porque, tratando o Mandado de Segurança de ação típica de proteção de direitos de quem a impetra, não caberia, na decisão, a inserção de determinação de qualquer espécie. Caberia, somente, como foi feito, que o Magistrado assegurasse o direito requerido na inicial, qual seja, repita-se, o de afastar o recolhimento antecipado da Contribuição para o PIS nos moldes da Portaria MF nº 238/84 - substituição tributária -, que argüiram ser ilegal, reconhecendo o Juiz o direito de efetuá-lo após seus respectivos faturamentos, nos termos da Lei complementar nº 7/70.

Carentes de razão os argumentos apresentados, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
RELATORA-DESIGNADA

Ouso divergir do voto proferido pela respeitável Relatora, tão somente no que diz respeito à não observação da semestralidade (out/95 a fev/96) na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

*A priori*, 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, passo às seguintes observações.

A um, a matéria, ainda que não levantada pela contribuinte, 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 da 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 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 dois, o Código de Processo Civil dispõe, em seu artigo 462, que: “*Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.*” Nesse sentido, o *jus superveniens* adveio dos julgamentos ocorridos no Superior Tribunal de Justiça, devendo o julgador levá-los em consideração, independentemente de quem possa ser com eles beneficiado.

Feitas as considerações iniciais, pertinentes à questão da semestralidade de ofício, analiso a questão, eis que, conforme dito, 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 é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

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 7/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

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.”

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 até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98<sup>1</sup>.

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN 1417-0), no que se refere a se é devido 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, 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).

<sup>1</sup> 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.” (grifei)

*f*



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

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 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, 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.” (negritei)*

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*



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

*vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L. nº 7/70. (...)*

**46. Por todo o exposto, podemos concluir que:**

***I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da LC 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 de aí, 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 dispondo 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 vigentes, 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.

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 2, 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-***



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

*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 Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, 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 jamaiz 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.*”

Registre-se que, em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara deste Segundo Conselho, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 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 7, 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 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.*



Processo nº : 10835.001248/00-10

Recurso nº : 118.298

Acórdão nº : 203-08.061

*(...) A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de 'faturar', e a perspectiva dimensível 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 pela 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 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 sequência de atos normativos editados a partir da Lei Complementar nº 7/70 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 imponible). Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável." (negritei)*

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



Processo nº : 10835.001248/00-10  
Recurso nº : 118.298  
Acórdão nº : 203-08.061

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.

A jurisprudência também registra idêntico posicionamento. Veja-se o 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 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) ...".*

Igualmente, veja-se o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3) publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

*"1 - O PIS semestral, estabelecido na LC 7/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*

*2 - Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art 6º, parágrafo único da LC 7/70.*

*3 - A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*

*4 - Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

*Recurso especial improvido."*

Dessa forma, diante de tudo o mais retro-exposto, impõe-se o deferimento do recurso apenas para admitir a exigência do PIS, no período de out/1995 a fev/96, 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