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

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

Recorrente : SUPER POSTO PERIMETRAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS. EFICÁCIA EX TUNC.A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade revigora as normas complementares, indevidamente alteradas, e a legislação não contaminada. A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais.
PIS-IMUNIDADE. INCIDÊNCIA NA VENDA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO. CF/88, art. 155, § 3°. A partir da manifestação do STF na decisão plenária no Resp. n° 227.832, julgado em 01/07/99, deve a mesma ser estendida aos julgados administrativos, conforme dispõe o Decreto n° 2.346/97, em seu art. 1°, *caput*.
PIS- SEMESTRALIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO PELA AUTORIDADE JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE. Não pode a autoridade julgadora suscitar, de ofício, matéria que não foi sequer mencionada pela defendente na impugnação ou no recurso voluntário, sob pena de abandonar sua posição de neutralidade e exercer, em substituição à administração, atividade normatizadora, que é estranha às suas funções. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUPER POSTO PERIMETRAL LTDA.**

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 Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Mauro Wasilewski.
cl/cf/mdc/mb

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

Recorrente: SUPER POSTO PERIMETRAL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), nos meses de dezembro de 1993 a setembro de 1995.

Segundo o termo de constatação fiscal, a empresa beneficiou-se de decisão judicial em mandado de segurança, que acatou como inconstitucional norma que determinava o recolhimento das Contribuições 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.

Inconformada com a exigência imposta, a empresa apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1. na condição de comerciante varejista de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, estaria amparada pela imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988;

2. os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que teriam instituído o PIS são inconstitucionais e não foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988; e

3. o princípio da não-cumulatividade, ligado aos impostos, previsto no artigo 154 da CF/88, é extensivo às contribuições sociais; e

4. diante disso, a impugnante requer o cancelamento do auto de infração.

A autoridade singular, através da Decisão de nº 11.175/01/GD/00998/99, manifestou-se pela procedência da exigência fiscal. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"PIS – Programa de Integração Social

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

Período: *12/93 a 09/95.*
Universalidade do financiamento à Seguridade Social. *Dentro do princípio da universalidade do financiamento à Seguridade Social, as empresas que se dedicam à comercialização de derivados de petróleo e álcool carburante, diferentemente daquelas que industrializam referidos produtos, são contribuintes do PIS.*
Exigência Fiscal Procedente."

Inconformada, a interessada apresenta recurso, onde reitera os argumentos expostos em sua impugnação.

Às fls. 114/116, liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.10.002668-8 permitindo a subida dos autos a este Conselho de Contribuintes sem o depósito administrativo de 30% do valor da exação.

É o relatório.

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Consta dos autos que a 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:

"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 1.973, devida pelos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, será calculado 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."

A recorrente, ao obter sucesso na via judicial, ficou dispensada 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 que solicitou, qual seja, após a venda dos produtos referidos naquele ato ministerial.

Consta dos autos que o Juiz de primeira instância, provocado por um Embargo de Declaração, permitiu o levantamento, pelos comerciantes (postos revendedores de combustíveis, inclusive a pessoa jurídica sujeito 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.

Dessa forma, como bem salientado pela autoridade singular, 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 Lei Complementar nº 7/70.

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, devido foi a lavratura do auto de infração em tela.

Quanto à cobrança pela legislação anterior.

Insurge-se a recorrente quanto à ilegalidade dos famigerados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, matéria não conhecida por ser estranha aos autos, eis que o lançamento teve como fundamento legal a Lei Complementar nº 7/70.

A priori, há de se examinar 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 nº 2.445 e 2.449, de 1988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo a 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-MA[1], 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:

> *"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 conseqüência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde

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

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 7/70, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.

Declarada, portanto, inconstitucional uma Portaria ou 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 7/70, art. 3º, "b", e 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontra-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 a contribuinte nada recolheu no período em tela.

Quanto a imunidade – artigo 155 da CF

No que pertine à imunidade alegada pela recorrente, melhor sorte não lhe assiste, eis que a questão já não mais comporta dissídio, uma vez pacificado pelo Plenário do STF no Recurso Extraordinário nº 227.832, julgado em 01/07/1999, que não há imunidade em relação à COFINS nem ao PIS quanto ao faturamento produto da venda de minerais do país, considerando legítima, em conseqüência, sua exigência. O referido aresto, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso, foi assim ementado:

> ***"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CF., art. 155, § 3º, Lei Complementar nº 70, de 1991.***
> ***I - Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, CF., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2ª Turma, RTJ 162/1075.***
> ***II - R. E. conhecido e provido."*** (negritei)

Assim, considerando a interpretação dada ao mencionado dispositivo constitucional pela mais alta Corte do país, responsável pela palavra final quanto ao alcance das normas constitucionais, e diante do disposto no Decreto nº 2.346/97, deve tal interpretação ser estendida ao litígios administrativos. Em razão do exposto, legítima a exação fiscal ora sob exame.

Quanto aos consectários legais, devidos são os exigidos pela fiscalização, eis que aplicados conforme a legislação vigente.

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

Faturamento do sexto mês anterior.

"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 2449/98, pelo Supremo Tribunal Federal, e 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 um; a matéria ainda que não levantada pelo 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 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 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 leva-los em consideração, independentemente de quem possa ser com eles beneficiados.

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 2449/98, pelo Supremo Tribunal Federal, e 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 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."*** (negitei)

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 (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)

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 quando 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.

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 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." (destaquei)

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando o 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;

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, ouso 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, 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, 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-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 6° da Lei Complementar n° 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 n° 568 (CEF/PIS n° 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar n° 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 referido artigo 6°, 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 do 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 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 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 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 imponível.

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 seqüência de atos normativos editados à 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 imponível).

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.

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

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 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 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 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 15 de agosto de 2001

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Processo : 10855.002233/98-81
Recurso : 112.302
Acórdão : 203-07.597

VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO

Discordo da ilustre Conselheira-Relatora no que tange ao reconhecimento da semestralidade do PIS de ofício, ou seja, independentemente de qualquer alegação no recurso voluntário ou na impugnação.

De fato, ao se conceder tal matéria por iniciativa própria, abandona-se a função de julgador, com a imparcialidade que lhe é inerente. Mais grave. Ao aplicar tal posição indistintamente a todos os processos, a autoridade julgadora transmutar-se-ia em normatizadora, função estranha à deste Órgão.

Entendo que os Conselhos de Contribuintes cumpriram sua missão pela criação do entendimento jurisprudencial, através do julgamento de processos de forma reiterada, mas individual, no sentido de que as Contribuições devidas ao PIS devem ter sua apuração de forma semestral. O reconhecimento dessa matéria de forma coletiva e indistinta a todos os contribuintes é função da Administração Tributária a quem cabe criar normas.

Note-se que o processo administrativo tributário não se resume à sua fase litigiosa, assim entendida a fase processual que se instaura com a impugnação ao lançamento e que provoca o exame da questão pelas instâncias julgadoras, mas também acolhe o modo próprio de revisão do ato administrativo de lançamento, tal como previsto nos arts. 145 e 149 do CTN.

Os princípios da oficialidade e da verdade material somente encontram aplicação plena na revisão de ofício do lançamento, porquanto a revisão imprópria, efetivada por órgãos julgadores, deve se realizar segundo os princípios de direito processual que limitam a atuação do julgador. Assim, o julgamento deve, em regra geral, circunscrever-se aos limites da lide dada pela impugnação. Admite-se o exame de matéria não suscitada na defesa por iniciativa da autoridade julgadora somente em casos excepcionais, normalmente em matérias conexas às suscitadas pelo contribuinte, e mesmo assim sempre com a cautela de preservar a neutralidade (relativa, como é inerente ao processo administrativa) da autoridade julgadora.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de não conceder, de ofício, a semestralidade do PIS.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2001

RENATO SCALCO ISQUIERDO