



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
de 21	/ 08	/ 2001
Rubrica		

196

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

Sessão : 23 de maio de 2001

Recurso : 114.016

Recorrente : S.O.S. SERVICE POSTO LTDA.

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE - 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. **PIS - IMUNIDADE – INCIDÊNCIA NA VENDA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO - CF/88, ART. 155, § 3º** – A partir da manifestação do STF na decisão plenária no REsp. nº 227.832, julgado em 01/07/99, deve a mesma ser estendida ao julgados administrativos, conforme dispõe o Decreto nº 2.346/97, em seu art. 1º, *caput*. **FALTA DE RECOLHIMENTO** - A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais. **LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 - PRAZO DE RECOLHIMENTO** – Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS deve ser aquele previsto na Lei Complementar nº 07/70 e na legislação posterior que a alterou (Lei nº 8.019/90, originada da conversão das MPs nºs 134/90 e 147/90, e Lei nº 8.218/91, originada da conversão das MPs nºs 297/91 e 298/91), normas essas que não foram objeto de questionamento, e, portanto, permanecem em vigor. Incabível a interpretação de que tal contribuição deva ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ILEGALIDADE DA PORTARIA MF Nº 238/84**. Uma vez declarada a ilegalidade de portaria ministerial que determinava o recolhimento do PIS devido pelos postos varejistas, em sistema de substituição tributária, quando da aquisição das empresas distribuidoras, devem as empresas recolher essa contribuição segundo as normas da Lei Complementar 07/70, na medida da efetivação de suas vendas. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: S.O.S. SERVICE POSTO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53**Acórdão : 203-07.326**

Maria Teresa Martínez López (Relatora). Designado o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).
cl/cf



Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326
Recurso : 114.016
Recorrente : S.O.S. SERVICE POSTO LTDA.

RELATÓRIO

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

A exigência foi calculada com base no valor do faturamento mensal informado pela empresa. A empresa apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1. o auto de infração é nulo, porque o exame e a auditoria dos documentos fiscais somente terão validade se lavrados por profissional habilitado, como contador, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
2. o fiscal deixou de se identificar como contador, através do seu registro no CRC, limitando-se, tão-somente, à apresentação do seu número de matrícula de AFTN, dessa forma, não poderia exercer função estritamente de contador, analisando peças contábeis e fiscais para, posteriormente, lavrar o auto de infração;
3. o ato de autuar por suposta ilegalidade na contribuição exige formalidade especial que, uma vez ausente, torna-o, sem sombra de dúvida, nulo de pleno direito (arts. 129, 130 e 145 do CC);
4. impetrou mandado de segurança, em face da inconstitucionalidade da Portaria MF nº 238/1984 e dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, com o escopo de alcançar, em definitivo, segurança para que lhe fosse possível deixar de recolher as parcelas de Contribuições relativas ao PIS no ato de aquisição dos combustíveis derivados de petróleo e de álcool etílico carburante da companhia distribuidora, substituta tributária;
5. concedida a segurança, restou extinta a substituição aplicável, tornando a requerente responsável direta pela arrecadação do tributo, após a apuração de seu faturamento mensal;



Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

6. na referida ação judicial apenas a validade da substituição do agente arrecadador do PIS, não alcançando a matéria de imunidade das operações com derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes;
7. é impossível o recolhimento pretendido pela fiscalização, sob pena de afronta ao art. 155, § 3º, da CF/1988, que, com exceção do ICMS e Imposto sobre Exportação, nenhum outro tributo pode incidir sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País;
8. assim, sendo o PIS uma contribuição social de feições tributárias, claro está que não pode incidir sobre operações com derivados de petróleo, eis que imunes pela CF/1988; e
9. os efeitos da decisão prolatada pelo Poder Judiciário no auto do *mandamus* não podem alcançar, de forma alguma, período posterior ao mês de novembro de 1995, haja vista a edição da Portaria MF nº 1.212, de 28/11/1995, reeditada, sucessivamente, até a recente MP nº 1.623.

Em face do exposto, requer que seja anulado o auto de infração, determinando-se o cancelamento do débito fiscal.

Protesta provar o alegado por todas as provas admitidas em direito, especialmente pela juntada de documentação fiscal e perícia contábil.

A autoridades singular, através da Decisão DRJ/RPO nº 1.392, de 12 de agosto de 1999, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/05/1993, 30/06/1993, 31/07/1993, 31/08/1993, 30/09/1993, 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993, 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

Ementa: NULIDADE.

É válido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais.



Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

IMUNIDADE. COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS.

A imunidade sobre operações relativas a combustíveis é objetiva.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde, em apertada síntese, alega ser indevida a cobrança retroativa das Contribuições devidas ao PIS, relativas ao período que estava inteiramente coberto por mandado de segurança. Para tanto, afirma que (*sic*):

“5. A *retroeficácia* pretendida se vê, de pronto, esbatida pela regência dos princípios constitucionais incontornáveis (1) da **legalidade tributária** (C.F., arts. 149, “caput”, e 150, inc. I) , posto que inexistente, para a Recorrente, a devida **estrita reserva legal material** da exigência parafiscal inserida no Auto de Infração impugnado, bem como (2) da **anterioridade e anualidade** (C.F., arts. 149 “caput”, e 150, inc. III e alíneas).

(...)

8- Uma coisa é a **relação parafiscal/PIS** e outra o **instrumento institucional de sua exigibilidade**. A primeira depende, inobstante, **inteiramente** da preexistência (genérica e abstrata) da segunda. A **expectativa** do contribuinte se concentra, naturalmente, toda ela na **incidência ou não** de suas práticas (*verbi gratia*, faturamento) ao **modelo institucional específico (se ele pre-existe, como no caso em apreciação)**. E a Administração Fiscal, em face da **moralidade administrativa cogente** (C.F., art. 37, “caput”), não pode frustrar essa **expectativa**, agindo como se houvesse, com a antecedência urgida na hipótese (**legalidade, anterioridade, anualidade**), uma espécie de **reserva legal oculta ou sucedânea** para garantir eventuais deslizos do primeiro modelo.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

Às fls. 206/216, liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.02.000727-0, permitindo a subida dos autos ao Conselho de Contribuintes sem o depósito administrativo de 30% do valor da exação.

É o relatório.

A handwritten signature, likely of a member of the Council, written in dark ink.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

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 MF nº 238/84 e dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

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

“I – A Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, prevista na letra “b” do artigo 3º da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1.973, devida pelos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, será calculada sobre o valor estabelecido para a venda a varejo e devida na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor, cabendo a este escolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista.”

A recorrente, ao obter sucesso no seu pleito judicial, ficou dispensada de sofrer a retenção da Contribuição ao 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 Embargos 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, a contribuinte sob fiscalização e as outras não realizaram a apuração e recolhimento do PIS, em obediência ao que determinou a sentença judicial, ou seja, após a venda de mercadorias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53
 Acórdão : 203-07.326

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 07/70.

Assim, em não tendo sido efetuados os recolhimentos, quer sob a forma de substituição tributária (como previa a Portaria MF 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 contra os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de ato legal. O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1998, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial." (negritei)

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

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

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 do produto da venda de minerais do País, considerando legítima, em consequência, sua exigência. O referido aresto, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso, foi assim ementado:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

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.

Faturamento do sexto mês anterior

Muito embora não tenha a recorrente se insurgido com a questão da semestralidade, de ofício, analiso a questão, eis que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 07/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2449/98 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo 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 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

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

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

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). (grifei).

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a novembro de 1995 (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 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; 107-05.105; dentre outros).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

"3. O indébito decorrente do recolhimento do PIS deve ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar 7/70, que prevê a incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização da sua base de cálculo."

(AC. nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região).

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:

“ ...

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

Assiste razão à empresa apelante.

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

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



Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

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;

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."

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que "a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70" e, desta forma, continua, "não sobreviveu, portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

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 retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando 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 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53

Acórdão : 203-07.326

para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 07/70 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 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 07/70 na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

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

No voto condutor do referido acórdão é transcrito parte de um parecer sobre essa matéria, do respeitável Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

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 autolancamento 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 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, autolancamento).

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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53**Acórdão : 203-07.326**

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 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

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

“... 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, de ofício, o deferimento do recurso apenas para admitir a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

**VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO**

Em relação à parte do recurso voluntário interposto que objetiva o reconhecimento da sistemática de apuração da Contribuição para o PIS considerando o faturamento do sexto mês anterior ao do mês de competência, isso em razão da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, discordo da ilustre Conselheira-Relatora.

A dúvida decorre da interpretação do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, que contém uma redação imprecisa, o que exige do intérprete um esforço adicional para sua compreensão. Penso que o erro dos que defendem a tese de que a lei elegeu um fato cuja ocorrência se dá seis meses antes da ocorrência do fato gerador da contribuição em análise está na interpretação gramatical unicamente do dispositivo legal em comento.

Para a correta compreensão dessa norma jurídica, deve-se apurar o momento histórico em que foi produzida e, principalmente, o contexto onde ela se insere. À época em que foi editada a Lei Complementar nº 07/70, era comum a fixação de prazos de recolhimento de tributos longos. Assim foi por muito tempo com o IPI, por exemplo, que chegou a ter prazos de recolhimentos de 180 dias. Por outro lado, não conheço precedentes nos tributos brasileiros em que o legislador tenha utilizado esse expediente, de eleger um fato passado para obter, por vias transversas, o efeito da concessão de prazo de recolhimento. Rejeito, portanto, a interpretação que, restringindo-se ao exame gramatical, ignora a lógica sempre adotada e deduz uma consequência da norma jurídica fora do contexto histórico e distante do restante do ordenamento jurídico.

Essa questão, aliás, já foi objeto de apreciação por este Colegiado no Recurso de número 101.935, cuja ementa teve a seguinte redação:

“PIS - BASE DE CÁLCULO - A Contribuição para o PIS é calculada sobre o faturamento do próprio mês de competência, sendo exigível, a partir de julho de 1991, no mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador (MP nºs 297/91 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000336/98-53
Acórdão : 203-07.326

298/91 e Lei nº 8.218/91). Incabível a interpretação de que tal contribuição deva ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior.”

Uma vez retirados do ordenamento jurídico os decretos-leis inconstitucionais, evidentemente, volta a vigorar a norma por eles revogada, a Lei Complementar nº 07/70, que fixava o prazo de recolhimento do PIS em seis meses. Ocorre que a Lei nº 7.691, de 16 de dezembro de 1988, novamente alterou a Lei Complementar nº 07/70, reduzindo para três meses o prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. Essa norma vigorou até a edição das Medidas Provisórias nº 134 e 147, ambas de 1990, posteriormente convertidas na Lei nº 8.019/90, que fixou o prazo de recolhimento no dia 05 do terceiro mês subsequente. Finalmente, as Medidas Provisórias nº 297 e 298, ambas de 1991, esta última convertida na Lei nº 8.218/91, fixou, definitivamente, o prazo de recolhimento do PIS como sendo o dia 05 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Todas essas normas não foram declaradas inconstitucionais e, portanto, produzem os seus efeitos.

Note-se que, em se tratando de fixação de prazo de recolhimento, a Constituição Federal não exige a edição de lei complementar, podendo a matéria ser tratada por lei ordinária. A própria Lei Complementar nº 07/70, nesse item, tem natureza de lei ordinária e pode ser alterada por lei ordinária, conforme precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, com referência à questão da substituição tributária, acompanho integralmente o voto da ilustre Conselheira-Relatora.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

Renato Scalco Isquierdo
 RENATO SCALCO ISQUIERDO