



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 27/09/2000
C	<i>stolutius</i>
	Rubrica

549

**Processo** : 10380.014184/96-18  
**Acórdão** : 202-12.283

**Sessão** : 06 de julho de 2000

**Recurso** : 109.908

**Recorrente** : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FORTALEZA LTDA.

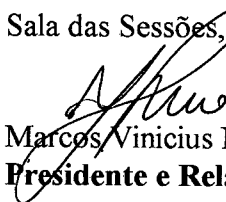
**Recorrida** : DRJ em Fortaleza - CE

**PIS – LANÇAMENTO** – A constituição do crédito tributário pela Fazenda é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). A existência de medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário não impede a sua constituição pelo lançamento. **BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO** – O art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. Ocorre que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91 e 8.383/91). Não obedecidos os prazos ali previstos, legítima é a exigência da Contribuição e consectários legais. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FORTALEZA LTDA.

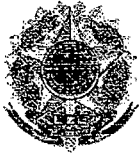
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcelos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Adolfo Montelo.

Iao/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10380.014184/96-18  
**Acórdão** : 202-12.283

**Recurso** : 109.908  
**Recorrente** : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FORTALEZA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal por falta de recolhimento da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, pertinente aos períodos de apuração de 01 a 07/94; 09/94; 11/94 a 04/95; 06/95; 09/95 e 02 a 07/96, nos termos do art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 07/70.

Inconformada com a exigência, a contribuinte impugna o lançamento, alegando, em síntese, que o recolhimento desta Contribuição dever-se-ia operar de acordo com a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70, sendo indevida a exigência do tributo com as alterações promovidas por leis posteriores. Sustenta que a empresa não pode ser autuada, posto que o crédito tributário está com a exigibilidade suspensa, eis que há processo ajuizado questionando a contribuição em lume e foi concedida liminar pelo juiz da 18ª Vara Federal. Requer que sejam considerados indevidos os acréscimos de multa e juros de mora, posto que não houve inadimplência da contribuinte.

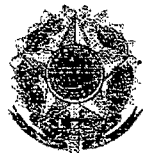
A autoridade monocrática manteve integralmente o lançamento sob os argumentos assim ementados, a saber:

### **"CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/FATURAMENTO**

#### **FALTA DE RECOLHIMENTO**

*As pessoas jurídicas obrigadas à contribuição PIS/Faturamento, em decorrência da venda de mercadorias ou mercadorias ou serviços, deverão calcular o seu valor com base na receita bruta, na forma disciplinada na Lei Complementar nº 07/70, combinado com o artigo 1º da Lei Complementar nº 17/73.*

*A constatação da falta de recolhimento do tributo enseja o lançamento de ofício para a formalização de sua exigência, além da aplicação da respectiva multa.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10380.014184/96-18  
**Acórdão** : 202-12.283

### **MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

*Além dos juros de mora pertinentes, nos casos de lançamento de ofício, o percentual da multa aplicável para os fatos geradores posteriores ao exercício de 1991, é de 100% sobre a totalidade ou diferença do tributo devido, na forma do art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91; entretanto, tendo em vista o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabeleceu o percentual de 75% para a aludida penalidade, é de se aplicar retroativamente referido percentual, por ser menos gravoso que o vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, tendo em vista o disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN)."*

A interessada interpõe recurso a este Colegiado, em que reitera os argumentos expendidos na impugnação.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10380.014184/96-18**  
**Acórdão : 202-12.283**

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

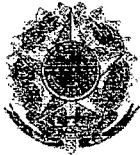
Cuida-se de lançamento de ofício relativo a falta de recolhimento de PIS. Segundo consta dos autos, a recorrente é autora de ação judicial declaratória em que questiona a cobrança do PIS pela sistemática instituída pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, requerendo a compensação dos valores supostamente pagos a maior nos períodos de apuração de julho/88 a setembro/95, com as vincendas do próprio PIS, da COFINS e da Contribuição Patronal do INSS. O saldo a compensar, indicado pela contribuinte, decorre do cálculo do tributo com a defasagem de seis meses entre o fato gerador e o vencimento do tributo sem correção monetária.

A recorrente obteve antecipação de tutela para efetuar a compensação de tal crédito. Posteriormente, a Fazenda Nacional arguiu a incompetência da autoridade judicial para apreciar o feito em razão do lugar, tese que foi acolhida pelo juiz que declinou de sua competência para julgamento e também revogou expressamente a referida medida cautelar (fls. 52). Não se tem notícia do trânsito em julgado das referidas ações.

Ressalte-se, preliminarmente, que a constituição do crédito tributário pela Fazenda é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). A existência de medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário não impede a sua constituição pelo lançamento.

A propósito, o eminente Ministro Ari Pargendler, em seu voto no Recurso Especial 20.981/PE, de 17 de junho de 1996, aborda a constituição do crédito tributário em presença de depósito judicial que suspende a exigibilidade do tributo, questão em tudo análoga a tratada nos autos, a saber:

*“EMENTA - Tributário. Crédito Tributário ainda não constituído. Depósito Judicial. Deferido antes da constituição do crédito tributário. O depósito judicial não tem o efeito de impedir o lançamento fiscal, e sim servir de garantia para a Fazenda Pública na hipótese de o contribuinte ser malsucedido na demanda; funciona, portanto, como uma penhora antecipada, evitando as despesas próprias da execução fiscal. A fazenda Pública não tem qualquer prejuízo com esse procedimento; sem ele teria, igualmente, de constituir o crédito tributário, com o custo adicional de uma execução fiscal, no mais das vezes garantida por penhora de bens, sem a facilidade que o depósito tem de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10380.014184/96-18**

**Acórdão : 202-12.283**

*ser convertido em renda (Código Tributário Nacional, artigo 156, VI). Recurso especial não conhecido.”*

Assim, o lançamento efetuado pela Fazenda com os respectivos acréscimos legais, ressalvada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, se for o caso, é procedimento legítimo e em consonância com a legislação tributária.

No que respeita ao mérito, cumpre fixar alguns conceitos importantes para o deslinde da questão. 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 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 depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA<sup>1</sup>, 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 o 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*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10380.014184/96-18**  
**Acórdão : 202-12.283**

*na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

§. 2º ...”

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. Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, não tendo havido sua revogação, deve-se aplicar integralmente a lei anterior, 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 na Lei Complementar nº 7/70, encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos deste diploma.

Dessas conclusões não discorda a recorrente. Insurge-se contra a interpretação do Fisco sobre a aplicação da Lei Complementar nº 7/70, eis que defende que a base de cálculo da exigência seja dimensionada pelo faturamento do sexto mês anterior ao vencimento sem atualização monetária e sem as alterações introduzidas pela legislação posterior, como exigiram os autuantes.

Dispõe o artigo 6º da citada LC nº 07/70:

*“Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.*

*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.”*

A Suprema Corte<sup>2</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>3</sup> firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

Desse modo, o faturamento é tão-somente a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo empregador, em virtude dos atos negociais, aos quais

<sup>2</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>3</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10380.014184/96-18**  
**Acórdão : 202-12.283**

quais ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta etc.).

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo – chamada por ele de base imponible – é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. Alfredo Augusto Becker a coloca como cerne ou núcleo da hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente a sua medida.

Verifica-se, portanto, que a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma. O ente tributante, pensando na fonte de receita que lhe representa o tributo, deve cuidar para que seja tomado como medida daquele fato dado compatível para tal, de modo a que não se desfigure a outorga constitucional para criação do tributo.

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

- nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, apesar da atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195 da CF/88);
- existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência com nenhum fato gerador;
- em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10380.014184/96-18  
**Acórdão** : 202-12.283

Além disso, não há no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial ou quantitativo); há de ser ela integralmente definida pela lei.

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redação, quis referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento jamais foi considerado fato gerador. O fato gerador ocorre no momento em que nasce a obrigação de recolher a contribuição. Em cada um dos dias do mês de janeiro, quando se efetua a venda das mercadorias, ocorre o fato gerador do tributo. Se no primeiro dia do mês a empresa vende uma mercadoria, a obrigação de recolher a Contribuição ao PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas no CTN. Se a lei permite recolher aquela contribuição no mês de julho, trata-se de prazo de recolhimento que pode ser alterado por lei ordinária.

Não há diferença alguma entre a lei dispor que **a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho**. Ambas as redações dizem respeito a questões de prazo de recolhimento.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regularam a aplicação da norma, a saber:

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71 exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês?
2. o ADN CST 35/75 possibilitava que a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v.g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v.g. julho).
3. O artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava da Contribuição ao PIS os fatos geradores de abril, maio e junho de 1988, para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro daquele ano, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, fundados naquele Decreto-Lei.
4. a Resolução nº 01, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: *“as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10380.014184/96-18**  
**Acórdão : 202-12.283**

*fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1998".* Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada em vigor da nova lei. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente. Depois disso, a Lei nº 8.383/91 ampliou o prazo de pagamento da contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. O prazo previsto nesse último dispositivo legal é o que foi obedecido pelo lançamento ora questionado, o que resulta, nesse aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.

Não se trata, portanto, de negar a aplicação da Lei Complementar nº 7/70, mas a autoridade administrativa deve aplicar a lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, não há como não se considerar as alterações de prazo de vencimento ocorridas após a edição da referida lei.

No que respeita à aplicação da multa de ofício, o Código Tributário Nacional preceitua em seu artigo 161: *"os créditos não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo de imposição das penalidades cabíveis ..."*.

Dessarte, uma vez em mora a contribuinte, a contribuição deve ser exigida com os acréscimos legais devidos (juros e multas). A imposição da multa de ofício sobre o débito não recolhido está prevista no item I do artigo 4º da Lei nº 8.218/91 e, em razão da aplicação retroativa do artigo 44 da Lei nº 9.430/95, foi reduzida a 75%. Vale lembrar, ainda, que a contribuinte não se encontra protegida por qualquer medida judicial que determine a suspensão



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10380.014184/96-18**

**Acórdão : 202-12.283**

da exigibilidade do tributo. A antecipação de tutela anteriormente concedida foi expressamente revogada pelo juiz as fls. 52 dos autos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA