

2. C C	PUBLI CADO NO D. O. U.
	D. 16 / 03 / 19 99
	<i>Stoluntius</i> Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 10580.003293/96-63

Acórdão nº: 202-10.761

Sessão : 08 de dezembro de 1998

Recurso : 100.954

Recorrente : CRESAUTO VEÍCULOS S/A

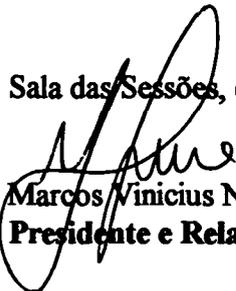
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

**PIS – 1) LANÇAMENTO** – A teor do Decreto nº 2.346/97 e da jurisprudência da Suprema Corte, as declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos “ex tunc”. Declarada inconstitucional uma norma, não tendo havido sua revogação, deve-se aplicar integralmente a lei anterior, sem falar em repristinação. 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. **2) BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO** – 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. 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. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Cresauto Veículos S/A

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Hέλvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Maria Tereza Martinez López e José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998.



Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Ricardo Leite Rodrigues.



**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

**Recorrente : 100.954**

**Recorrente : CRESAUTO VEÍCULOS S/A**

### **RELATÓRIO**

Trata-se de lançamento fiscal por falta de recolhimento da Contribuição para o PIS, pertinentes aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 1994 e dezembro de 1994, nos termos do art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70.

As bases de cálculo da Contribuição estão demonstradas às fls. 05/06 e foram obtidas mediante informações contidas nos Livros Fiscais da contribuinte.

Inconformada com a exigência, a contribuinte impugna o lançamento, alegando, em síntese, que agiu de acordo com o disposto na legislação vigente, não podendo a superveniente declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449/88, transformá-la em infratora. Sustenta que devem ser excluídas a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização monetária do valor do tributo, conforme o artigo 100 do CTN.

A autuada argumenta, ainda, que na vigência dos citados decretos-leis houve alteração indevida do prazo de recolhimento do tributo, tendo, portanto, mais crédito do que o imaginado.

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

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS (FATURAMENTO).**

As pessoas jurídicas comerciais são contribuintes da Contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento, em conformidade com as Leis Complementares nº 7/70 e 13/73, que se encontram plenamente em vigor. A Administração está obrigada a exigir esta contribuição social, nos termos dos aludidos diplomas legais e dos atos normativos, praxes e rotinas respectivos.

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”**

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

---

**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

Em suas contra-razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional pugna pela manutenção integral da exigência.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

### **VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA**

A questão a ser definida versa sobre a legalidade da exigência complementar do PIS, cujo recolhimento, à época, foi realizado com base nas Leis Complementares nº 7/70 e 17/73, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nº 2.445 e 2449, ambos de 1998.

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 no 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."*

*§ 2º ..."*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10580.003293/96-63****Acórdão nº: 202-10.761**

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

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.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181 165-7, em 04/04/96, *verbis*:

*"1 - Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis."*

Aliás, a própria Secretaria da Receita Federal, por força do disposto nos artigos 163, 165 e 170 do Código Tributário Nacional, no inciso II do § 1º do artigo 6º e no artigo 73 da Lei nº 9.430/96, no Decreto nº 2.138/97, no artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 21/97 e no artigo 12 da Portaria MF nº 038/97, **reconhece o direito à compensação, no caso concreto, de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS sob a égide dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07/70.**

Idêntico entendimento tem sido adotado pelo Conselho de Contribuintes, no julgamento de processos que versem sobre compensação de pagamentos considerados indevidos.

Se nestes casos, em que pagamentos de Contribuição para o PIS foram efetuados em valores superiores aos exigidos pela LC nº 7/70, é possível a compensação do indébito; na hipótese dos autos, em que, ao revés, existem diferenças de tributo não pagas, nada mais justo que a contribuinte seja impelida a complementar o pagamento feito anteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10580.003293/96-63****Acórdão nº: 202-10.761**

Ressalte-se, ainda, que tal interpretação não encerra mudança no critério jurídico do lançamento, como quer fazer crer a recorrente. Na sistemática de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, a contribuinte calcula o montante de tributo devido e antecipa o respectivo pagamento e, dentro do prazo legal, a autoridade administrativa pode examinar sua exatidão.

Na hipótese tratada nos autos, assim se procedeu.

A autoridade administrativa, no exercício da referida competência fiscalizadora, constatou a insuficiência do recolhimento efetuado pela contribuinte e exigiu a contribuição com base na Lei Complementar nº 7/70. Não houve qualquer alteração no critério jurídico adotado no lançamento, a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional, porquanto o lançamento por homologação só se considera efetivado pela homologação expressa da autoridade administrativa ou pelo decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador. O cálculo e o pagamento antecipado do tributo não caracterizam lançamento, eis que este é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). O procedimento de antecipação do pagamento tem caráter precário, valendo até a respectiva revisão para cujo efeito a Fazenda Pública tem o prazo previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

O lançamento de ofício, em debate neste processo, manteve sempre o mesmo critério jurídico, fundado na Lei Complementar nº 07/70.

Também não vislumbro, na hipótese dos autos, a possibilidade de aplicar as disposições da Medida Provisória nº 1.175/95 (com suas reedições), que prevêem a dispensa da parcela de créditos que exceda ao devido com base na Lei Complementar. Tal dispensa só beneficia os contribuintes que efetuaram o pagamento do tributo corretamente com base na legislação vigente à época da autuação (Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88), e, nos autos, consta que a exigência fiscal refere-se apenas aos períodos em que houve insuficiência de recolhimento com relação a esses mesmos dispositivos legais.

A recorrente pleiteia, ainda, que seja refeito o cálculo do valor do tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista nº Lei Complementar 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, 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.*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

*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 interpretação desta norma tem promovido profundos debates no âmbito deste Conselho, eis que não há clareza se sua finalidade é regular o vencimento da Contribuição para o PIS ou sua forma de cálculo. A exegese gramatical deste dispositivo tem levado alguns intérpretes a considerarem a assertiva, contida no parágrafo único, suficiente para justificar a defasagem de seis meses entre o fato gerador e sua respectiva base de cálculo, ou seja, entendem possível que se quantifique a obrigação tributária em janeiro e seu nascimento só aconteça em julho, seis meses depois, com a ocorrência do fato gerador.

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 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 LC nº 7/70 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):

<sup>2</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

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



**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

- 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 de 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 a 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.

Além disso, não há no artigo 6º da LC nº 7/70 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 e quantitativo), há de ser 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 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.



**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

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, que 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 que possibilitava 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 a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988 para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sob a égide da LC nº 7/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base 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 nº 2.445/88 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: *"as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a 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 1988"*. 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 7/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada da nova lei em vigor. 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 nº 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 nº 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.



**Processo : 10580.003293/96-63**

**Acórdão nº: 202-10.761**

Estes prazos é que foram obedecidos pelo lançamento ora questionado, o que resulta, neste aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.

Sendo assim, chegamos a poucas mas importantes conclusões:

a) segundo entendimento firmado pela Administração Federal e pela Suprema Corte, as declarações de inconstitucionalidade e as das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei encerram efeitos "ex tunc", declarada inconstitucional uma norma, não tendo havido sua revogação, deve-se aplicar integralmente a lei anterior, sem falar em repriminção.

b) o sistema de cálculo do PIS, consagrado na Lei Complementar nº 07/70, encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos deste diploma;

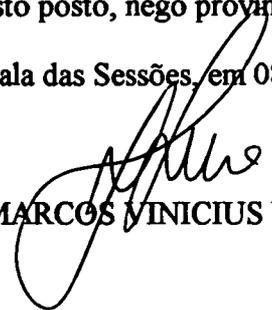
c) a Suprema Corte<sup>4</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>5</sup> firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

d) o art. 6º da LC nº 07/70 quis regular prazo de recolhimento e não base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

e) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Lei nº 7.691/88, Lei nº 8.019/90 e Lei nº 8.218/91).

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

<sup>4</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>5</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS