



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

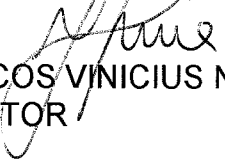
Processo nº : 10768.029166/98-31
Recurso nº : RD/201.0.411
Matéria : PIS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessada : LOJAS AMERICANAS S/A
Sessão de : 19 DE JUNHO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

PIS – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da Contribuição para o PIS, até fevereiro de 1996, é mensurada pelo faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador. Precedentes do STJ. Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **28 SET 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JORGE FREIRE, SÉRGIO GOMES VELLOSO, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA. Ausente o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

Recurso nº : RD/201-0.411
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional - ao amparo do artigo 32, inciso II, Anexo II/Portaria nº 55/98 - contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-74.049, de fls. 713/726.

Em ação fiscal realizada junto à empresa "Lojas Americanas S/A", verificou-se que a contribuinte efetuara compensações de tributos utilizando-se de critérios carentes de respaldo nos termos da legislação de regência da matéria. Concluindo-se, então, pela insuficiência/falta de recolhimento da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, referente ao período compreendido entre maio/91 e setembro/97, procedeu-se à lavratura do Auto de Infração de fls.249/252, para formalização da exigência do crédito tributário devido.

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a autoridade singular julgou procedente em parte a exigência fiscal, ementando assim sua decisão (fls. 599):

"Assunto: Contribuição para o Pis/Pasep

Períodos: 05/91, 06/91, 08/91, 09/91, 11/91 a 01/93, 07/93 a 09/95, 11/95 a 01/96, e 05/97 a 09/97.

Ementa DECADÊNCIA.

Ausência de impedimento constitucional para que prazo específico de decadência de Contribuição Social seja regulado por lei ordinária. No caso, dez anos para o Pis, por força do Decreto-Lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983.

Ementa DECISÃO JUDICIAL. PROJEÇÃO PARA O FUTURO.

A decisão judicial anterior não se aplica à lei posterior tratando-se de relação tributária continuada, em face do advento de normas legais.

Ementa FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO.

A Lei Complementar que criou o Pis prescreveu como fato gerador e como base de cálculo o faturamento do mês, e o prazo de recolhimento, seis meses após.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

Inconformada a autuada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 651/682, instruído com os Documentos de fls. 683/689, alegando em síntese:

- a) decadência do direito de a Fazenda Nacional exigir a contribuição referente aos fatos geradores ocorridos em 1991 e 1992, considerando-se - à luz do artigo 173, inciso I, do CTN - o prazo de cinco anos para a constituição do respectivo lançamento de ofício;
- b) ofensa à coisa julgada, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88. Sujeitando-se, pois, o pagamento da contribuição ao PIS aos ditames da Lei Complementar nº 07/70;
- c) direito à correção pelo IPC dos valores indevidamente recolhidos a maior em 1990 e 1991, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, a partir da data de cada recolhimento;
- d) inaplicabilidade das multas moratórias e de ofício, em caso de parcelamento, relativamente aos meses de maio e junho/91, mesmo sob a égide da Lei nº 8.218/91;
- e) ilegalidade da sistemática de imputação de pagamentos, haja vista o fundamento de que os acréscimos de multas e juros só podem ser legalmente exigidos em razão do não cumprimento da obrigação principal, no todo ou em parte. Ocorre que o pagamento da obrigação principal foi efetuado, muito anteriormente ao início da ação fiscal. E, se o recolhimento do principal não se fez acompanhar de acréscimos, só caberia a exigência dos juros de mora em separado, mas, nunca da multa moratória e, muito menos, da multa de ofício, em se tratando de pagamento espontâneo, embora a destempo;
- f) "improcedência da autuação quando pretende exigir diferenças sob a alegação de que não mais se aplica o artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70". A este respeito, posiciona-se a recorrente pelo entendimento de que, no caso do PIS, a situação definida como fato gerador é o faturamento e a base de cálculo da contribuição - cujo fato gerador ocorre num determinado mês - é o faturamento do sexto mês anterior. Logo, informa ter efetuado os recolhimentos adotando como base de cálculo do PIS o faturamento de seis meses atrás, por norma da própria materialidade da hipótese de incidência da contribuição;

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

g) todos os recolhimentos foram efetuados com base na legislação em vigor, razão pela qual são indevidas as multas aplicadas.

Na sessão plenária de 18/10/00, a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes - por unanimidade de votos - deu provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão nº 201-74.049 cuja ementa se transcreve:

“PIS - Na forma das Lei 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 a 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.”**

Segundo a Fazenda Nacional, os fundamentos embasadores da decisão em epígrafe contrariam a interpretação da legislação tributária presente nos Acórdãos nºs 202-11.990, 202-11.186 e 203-06.812, quanto ao entendimento firmado - à luz da interpretação dada ao artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 - sobre os ditames da norma, relativamente à contribuição ao PIS. Proclama que, nas 2ª e 3ª Câmaras deste Colegiado, a questão está pacificada no sentido de que o parágrafo único do referido dispositivo legal refere-se ao prazo de recolhimento e não à base de cálculo da contribuição em causa. Como paradigma, junta cópia do Acórdão nº 202-11.990, de 12/04/00, assim ementado:

“PIS - 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 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. 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.”**

Outrossim, em suas considerações (fls. 728/765), o Procurador-Representante da Fazenda Nacional aborda a questão da contagem do prazo decadencial referente à formalização do lançamento do crédito tributário, respaldando-se nos Acórdãos nºs 101-91.725, 203-03.564, 108-06.071 e 202-12.511 cujas decisões adotaram o entendimento de que o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se em dez anos, por força da determinação expressa no Decreto-Lei nº 2.052/83.

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

Mediante o Despacho nº 201-211 (fls. 774), a Presidência da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria nº 55/98 - no tocante à interpretação dada ao art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A Informação de fls. 772/773 registra que a questão da decadência não foi apreciada pela decisão recorrida, ficando, portanto, prejudicada a demonstração de divergência neste aspecto.

Com fulcro no artigo 8º do Regimento Interno da CSRF, o sujeito passivo tempestivamente apresenta contra-razões ao recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional (fls. 777/788). Tecendo considerações acerca do juízo de admissibilidade do recurso especial, argúi a intempestividade do apelo, sob a alegação de que os presentes autos foram encaminhados ao representante da Fazenda Nacional em 18/12/00 (conforme atesta o documento anexado às fls. 788), tendo a interposição do recurso especial ocorrido tão-somente em 19/01/01, em frontal desobediência ao prazo de 15 dias previsto no artigo 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Questiona também o fato de se ter considerado comprovada a divergência mediante a apresentação de cópia não autenticada do acórdão indicado como paradigma às fls. 732/765. Proclama que tal procedimento descumpra a determinação prevista no § 2º do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No mérito, argumenta, em síntese, que o artigo 6º da LC nº 07/70 não trata de prazo para recolhimento do PIS, mas, sim, da própria base de cálculo da contribuição. Ressalta que somente com a edição da Medida Provisória nº 1.212/95 se deixou de apurar o tributo com base no faturamento do sexto mês anterior, passando-se, então, a apurá-lo com base no faturamento do próprio mês.

É o relatório.

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

VOTO

CONSELHEIRO – RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Preliminarmente, a interessada alega a intempestividade do recurso especial com base em documentos extraídos pela internet relativos ao andamento do processo. Ocorre que a ciência do Sr. Procurador somente ocorreu em 15/01/2001, como atesta o documento de fls. 727, ou seja, dentro do prazo regulamentar.

Além disso, se insurge ainda contra a admissibilidade do recurso especial sob o argumento de que os acórdãos paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional para comprovação da divergência não estão autenticados como exige o Regimento Interno deste Conselho.

Ocorre que a partir da edição do artigo 37 da Lei nº 9.784/99, confirmado pelo artigo 36, *in fine*, essa falha pode ser sanada de ofício pela autoridade preparadora, pois essa norma processual trouxe a previsão de que “quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”. Assim, a ausência de autenticação da cópia do acórdão paradigma, desde de que posteriormente ratificada pela Administração, não é mais óbice ao conhecimento do recurso.

Assim, o Recurso Especial da interessada atende aos pressupostos para a sua admissibilidade. O apelo merece se conhecido.

A Fazenda Nacional discorda da decisão recorrida, porque, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do sexto mês anterior, como entende a decisão recorrida.

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.

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

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 Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos² 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 impositiva – 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):

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

- 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.

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 quantificativo); 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.

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

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 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 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 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 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

Processo nº : 10768.029166/98-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.057

o prazo de pagamento da contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

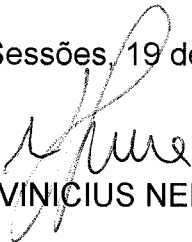
O prazo previsto nesse último dispositivo legal é que foi obedecido pelo lançamento ora questionado, o que resultaria, a meu ver, na integral procedência do presente auto de infração.

Contudo, ressaltando expressamente meu entendimento nessa “quaestio iuris”, expressado em diversos acórdãos que relatei, estou reformulando-o, para aderir à jurisprudência majoritária tanto desse Colegiado (v.g., CSRF/02-0907), como também no Egrégio **Superior Tribunal de Justiça**, que, em suas 1ª e 2ª Turmas, tem proclamado que a regra contida no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 autoriza a defasagem de 6 meses entre a ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo.

Verifico, entretanto, que a exigência fiscal abrange os fatos geradores de maio de 1991 a setembro de 1997, alcançando períodos em que a Lei Complementar não estava mais em vigor. Como se sabe, a Lei Complementar 07/70 vigorou até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta (março de 1996), a base de cálculo do PIS passou a considerar o faturamento do mês anterior.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso especial para que se recalcule o crédito tributário exigido no lançamento apenas no período de maio de 1991 a fevereiro de 1996, considerando como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador.

Sala das Sessões, 19 de junho de 2001.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA