



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

Sessão : 16 de agosto de 2000
Recurso : 111.096
Recorrente : ROBERT BOSCH LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

186

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 01/06/2001
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

2.ª	REGISTRO DESTA DECISÃO
C	RD/202-0-390
C	EM 22 de Outubro de 2000
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador da Faz. Nacional

NORMAS PROCESSUAIS - MEDIDA JUDICIAL - Impertinentes alegações de nulidade construídas em face de medida judicial já transitada em julgado por ocasião do lançamento atacado. **CRITÉRIO JURÍDICO** - Sem substrato lógico falar em modificação de critérios jurídicos na presença de um único lançamento de ofício. **NORMAS COMPLEMENTARES** - Não cabe invocar o benefício de sua observância quando os fatos alegados não se ajustam à hipótese legal. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - Não há que se falar quando exige-se as diferenças que deixaram de ser pagas segundo o entendimento do Fisco, nem mesmo, nessa circunstância, protestar contra a imposição da multa de ofício e dos juros moratórios e muito menos inquinar de ilegal e abusivo o procedimento fiscal. **IMPUTAÇÃO** - Há que ser feita intra período de apuração pelas parcelas que compõem o crédito tributário (principal, penalidade pecuniária e juros de mora), em observância ao que o contribuinte entendeu como devido e se propôs a pagar no que toca aos períodos de apuração em referência. **PERÍCIA** - Prescindível o pedido se a base de cálculo adotada foi extraída dos registros contábeis e fiscais do contribuinte, que não apresenta ao menos início de prova para infirmá-los, e que os outros elementos que seriam objeto da perícia estão evidenciados nos autos ou apresentam teor de juízo de valor, que não é próprio a procedimento dessa natureza. **Preliminares de nulidade rejeitadas.** **PIS/FATURAMENTO - DECADÊNCIA** - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não define prazo decadencial, apenas estatui a guarda de documentos. Havendo antecipação de pagamento, mesmo que a destempo, caracteriza a modalidade de lançamento por homologação. Na hipótese, opera a regra excepcional do artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. **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 cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese desse dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60

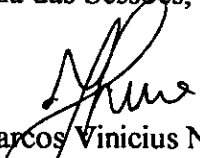
Acórdão : 202-12.372

recolhimento de tributo. TAXA SELIC - A título de juros de mora, é legítimo o seu emprego na vigência do art. 13 da Lei nº 9.095/95, que está em conformidade com o § 1º do art. 161 do CTN, não se submetendo à limitação de 12% anuais contida no § 3º do art. 192 da Constituição Federal, por não se referir à concessão de crédito e estar esse dispositivo constitucional na pendência de regulamentação através de legislação complementar. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ROBERT BOSCH LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade.** Vencido o conselheiro Luiz Roberto Domingo; e II) **no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López. Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente Antonio Carlos de Brito.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues e Adolfo Montelo.

Iao/cf/mas



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

Recurso : 111.096
Recorrente : ROBERT BOSCH LTDA.

RELATÓRIO

No presente caso, a empresa impetrou a Ação Ordinária Declaratória nº 91.005782-7, referente à exigência do PIS correspondente ao período de apuração de fevereiro/89 a outubro/95, na qual foi proferida decisão de primeira instância declarando a inexistência de relação jurídica entre a autora e a ré (União Federal), nos termos dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, mantendo, porém, a exigência do PIS com base na Lei Complementar nº 07/70. Insurgindo-se parcialmente contra aquela decisão, a autora interpôs Recurso de Apelação, tão-somente contra a parte dispositiva da sentença que tratou das verbas de sucumbência. Através do Acórdão nº 96.01.54109-8/DF, publicado em 21.11.97, o TRF-1ª Região deu provimento à apelação e negou provimento à remessa, ocorrendo o seu trânsito em julgado em 04.05.98.

O Fisco procedeu à lavratura do Auto de Infração de fls. 01/41, em 16.06.98, para formalização da exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente ao período de outubro/89 a dezembro/91 e janeiro/93 a agosto/95, nos termos do art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 07/70 e legislação superveniente, à exceção dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, relativa às alterações de prazos de recolhimentos e indexação monetária, segundo entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 437/98, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Nos referidos períodos de apuração a empresa apresentou as DCTF, observando o disposto nos extintos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e legislação posterior, daí as intimações para retificá-las, o que resultou na apresentação da Planilha de Regularização e Substituição das DCTFs de fls. 149/153, bem como no recolhimento da contribuição por ela considerada devida mediante o DARF de fls. 154 em 19.12.97.

Para o cálculo deste valor recolhido, a empresa considerou que a base de cálculo era o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, razão pela qual foi lavrado o presente auto de infração para a constituição do crédito tributário que, assim, deixou de ser satisfeito no entendimento do Fisco, diferenças essas apuradas através da imputação não só do DARF de fls. 154 como também de outros seis recolhimentos identificados, tomando por base o valor tributável informado pela empresa (fls. 139/143).

Impugnando o feito (fls. 176/390), a autuada contesta o procedimento fiscal, alegando, conforme sintetizado pela decisão recorrida às fls. 403/406, que:



Processo : 10830.003792/98-60

Acórdão : 202-12.372

“1. preliminarmente:

- o auto é nulo, pela ocorrência do disposto no artigo 156, V e 173, I do CTN, ou seja, a perda pela Fazenda Pública, do direito de constituir o crédito tributário;
- o autuante, ao aplicar o que dispõe o Parecer PGFN/CAT/Nº 437/98, quanto ao sistema de cálculo empregado, contrariou o que estabelece o artigo 146 do CTN. Por outro lado, o recolhimento do PIS, relativamente ao período compreendido entre 01/93 a 08/95, foi efetuado na vigência do Parecer PGFN/Nº 1185/95, aplicando-se o que dispõe o inciso I e parágrafo primeiro do artigo 100 do CTN, isto é, a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. A par disso, a própria Secretaria da Receita Federal emitiu documento identificado como "Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista", tendo o valor do débito apurado sido recolhido à vista. Nem há que se falar com respeito à faculdade de revisão do lançamento de ofício nos termos do artigo 149 do CTN, uma vez que, emitido tal documento com base em informações conhecidas pela Receita Federal, houve a homologação do procedimento adotado, posto que a autoridade já, àquela época, teria condições de manifestar sua discordância. Assim, é impossível a revisão de critérios pela administração, para fins de lançamento tributário sob pena de instauração de instabilidade nas relações fisco/contribuente.
- no curso de ação ordinária, a contribuinte, atendendo à decisão judicial, para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, juntou aos autos as fianças bancárias, em valores suficientes para garantia dos valores do PIS, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso II, do CTN. Do despacho que determinou a suspensão do crédito tributário, a União Federal não interpôs agravo de instrumento, estando, pois, precluso, qualquer direito sobre a discussão da validade ou não da fiança bancária para garantia do crédito tributário;
- o auditor fiscal não considerou, com relação ao mês de apuração, o correto fato gerador da operação, pois o IPI, as devoluções, as vendas canceladas, os descontos e abatimento concedidos a qualquer título e o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais não compõem a base de cálculo do



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

PIS. Para provar tal fato se requer prova pericial. Ademais, nos meses de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, não houve indexação, ao contrário do que pretexto a planilha elaborada pelo autuante;

- com o pagamento dos valores integrais relativos aos períodos apontados no auto de infração (10/89 a 12/91 e 01/93 a 08/95), operou-se, com base no artigo 138 do CTN, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea;
- com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a autoridade administrativa deveria lançar e constituir o crédito tributário, porém sem a imposição de qualquer penalidade;
- a lavratura do auto ora impugnado não atende aos requisitos legais especificados no artigo 142 do CTN;
- estando a matéria *sub-judice*, havendo liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, é totalmente ilegal a lavratura do presente auto, caracterizando verdadeiro abuso de poder;
- o lançamento do presente auto fere os princípios da segurança jurídica e da reserva legal;

2. no mérito:

- o auditor fiscal imputou o PIS com base no faturamento do mês anterior ao do fato gerador, isto é, sem observar o período de semestralidade para compor a base de cálculo na forma do que determina LC 7/70. Por essa razão, o presente auto de infração contém vício de forma que inviabiliza a sua procedência;
- é ilegal a cobrança dos acréscimos de correção monetária que tem por fundamento as variações da TRD verificada no período de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, conforme decisão do STF. Mesmo a sustentação da legalidade dessa correção sob a singela manifestação de que foi acatada como juros de mora, com efeito meramente compensatório, e não como indexador de tributos, contraria totalmente as decisões judiciais;
- não pode o Fisco reclamar o pagamento de juros de mora sobre tributos vencidos, calculados por taxas de natureza remuneratória, sob pena de



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios e aos mandamentos contidos no § 1º do artigo 161 do CTN e no § 3º do artigo 192 da Constituição Federal. Além disso, mesmo que se considerasse válido o critério estabelecido pelo agente autuante, o auto seria insubsistente, pois não observou o disposto no inciso II do artigo 163 do CTN.

Ao final requer a produção de todas as diligências necessárias para comprovação da veracidade dos fatos, requerendo a realização de perícia pelos motivos de fato e de direito expostos na impugnação, bem como para resposta ao quesitos formulados.”

A DRJ em Campinas – SP julgou procedente a exigência formalizada no auto de infração, proferindo a Decisão de fls. 400/423, cuja ementa se transcreve:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

Período de Apuração: out/89 a jan/91, de mar/91 a dez/91, de jan/93 a jan/95 e de mar/95 a ago/95

Decadência.

O prazo decadencial da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de dez anos a partir da data fixada para o seu recolhimento.

Depósito. Fiança bancária. Suspensão da exigibilidade.

O depósito, e não a fiança bancária, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Ação Judicial. Lançamento.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, ainda que o contribuinte tenha proposto ação judicial.

Lei Complementar 7/70. Base de Cálculo. Prazo de recolhimento. Alterações.

O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição.

O prazo de recolhimento do PIS rege-se pelas alterações promovidas pela legislação posterior aos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

Taxa Selic. Controle de Constitucionalidade.



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

O controle de constitucionalidade da lei instituidora da Taxa Selic é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.”

Inconformada, recorre a interessada a este Conselho de Contribuintes (fls. 435/526), repisando as alegações expendidas na peça impugnatória. Preliminarmente, argúi a nulidade da decisão monocrática por cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista a ausência de apreciação efetiva do mérito da autuação.

Acrescenta que a autoridade julgadora de primeira instância, no que diz respeito à aplicação do art. 142 do CTN, equivocou-se, pois o agente autuante, ao não adotar os procedimentos ali elencados, aplicou penalidade imprópria e com abuso de poder, considerando que o crédito tributário estava com a sua exigibilidade suspensa judicialmente.

Igualmente, aquela autoridade não teria levado em consideração os benefícios do art. 100 do CTN a que teria direito, à vista dos recolhimentos que efetuou na vigência e segundo as disposições do Parecer PGFN nº 1185/95, além de observar o “Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista” emitido pela própria SRF.

Também não poderia prosperar o entendimento da decisão singular de que somente o depósito em dinheiro suspenderia a exigibilidade do crédito tributário, porquanto o despacho inicial na Ação Ordinária que intentara para declarar a sua não sujeição ao recolhimento do PIS permitiu a apresentação de fiança bancária como caução e garantia da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não havendo recurso da Fazenda Nacional contra o aludido recurso, restando, portanto, precluso o direito de discutir tal fato.

Sentenciado o feito, foi reconhecida a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2445/88 e 2449/88, mantida a exação nos termos da LC nº 07/70. Da sentença judicial, a Recorrente apresentou apelação apenas quanto às verbas de sucumbência. Referido processo foi remetido ao TRF, por força de recurso de ofício, sendo que naquela Corte foi dado provimento à Apelação da Recorrente e negado provimento ao recurso de ofício, ocorrendo, aí, o trânsito em julgado da referida decisão.

Conforme se verifica, a liminar concedida, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, não foi revogada quando da sentença de primeira instância, prevalecendo até trânsito em julgado definitivo, quando, então, na fase de liquidação da sentença, as fianças juntadas foram substituídas pelo pagamento integral dos valores devidos com base na LC 7/70.



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

Assim, o auto de infração, com imposição de penalidades, foi lavrado sem observar que havia caução prestada nos autos da ação judicial, bem como o que dispõe o art. 160 do CTN, pois a Recorrente foi intimada do acórdão definitivo em 21.11.97 (fls. 371), e, antes de se completarem os 30 dias, isto é, no dia 19.12.97, efetuou o pagamento consoante o "Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista" emitido pela própria SRF.

Reitera que o auto de infração não considerou as exclusões da base de cálculo que tinha direito, bem como a indexação e os prazos de recolhimentos previstos na legislação de regência, conforme quadro que apresentou, ficando, outrossim, evidente na planilha elaborada pelo autuante a indevida indexação verificada nos meses de fevereiro a dezembro de 1991, tudo isso também não foi levado em consideração pela decisão singular, evidenciando a nulidade tanto da autuação quanto da decisão recorrida.

Apesar da ressalva da autoridade singular de que no cálculo do crédito tributário não há cobrança de TRD a título de correção monetária, a variação desse índice acabou por influenciar o demonstrativo de consolidação para pagamento, pois a singela manifestação de que tal variação foi "acatada como juros de mora, com efeito meramente compensatório, e não como indexador de tributos", contraria as decisões judiciais e jurisprudência enumeradas em sua impugnação.

No recurso, ainda, a recorrente ratifica o seu entendimento de que deveria ter sido observada a semestralidade, nos termos da Lei nº 7/70, para composição da base de cálculo do PIS, consoante a uníssona jurisprudência nesse sentido, a exemplo de cópia do Acórdão nº 107-04.721, que a interessada procedeu a juntada às fls. 424/430.

Protesta pelo não deferimento da perícia requerida, o que, caso não seja dado provimento ao presente recurso, deve ser corrigido por este Conselho, com o deferimento da prova, de sorte a provocar cerceamento ao seu direito de defesa.

Pelo exposto, a recorrente finaliza o pleito, requerendo a reforma da decisão singular, com o conseqüente cancelamento do procedimento administrativo, porque nulo e tratar de matéria que se encontra em discussão na esfera judicial.

Às fls. 532/536, manifesta-se a Procuradoria da Fazenda Nacional pela manutenção integral da decisão recorrida.

Em suas considerações sobre a arguição de inconstitucionalidade dos juros moratórios, o Procurador Representante da Fazenda Nacional registra que, nos termos do § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, a lei pode determinar a cobrança dos juros de mora à taxa superior a 1%. Ressalta, ainda, que a alíquota de 1% foi aplicada do termo inicial até o mês



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

de dezembro/96, quando, a partir de então, passou a ser exigida a Taxa SELIC, conforme previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Inicialmente, impõe-se o exame da preliminar de decadência invocada pela Recorrente, haja vista o auto de infração ter sido formalizado em 16.06.98 e referir-se a fatos geradores ocorridos de 10/89 a 12/91 e de 01/93 a 08/95.

A Fazenda Nacional defende que o prazo de decadência para o PIS é de 10 anos, *ex vi* do disposto no Decreto nº 2.052/83, enquanto a Recorrente entende que é de 05 anos, como previsto artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta das Contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

“Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos, a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal anterior...”

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo de dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto, por sua vez, estatui prazo prescricional:

“Art. 10 – A ação para cobrança das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.”

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos não vislumbro o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de guarda de registros dos pagamentos.



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido, reiterada vezes, a natureza tributária da Contribuição para o PIS, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

O Código Tributário Nacional define, nos artigos 147, 149 e 150, as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o Código Tributário Nacional concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do referido Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

No caso em questão, verifica-se que, embora a destempo, houve recolhimento do tributo, em face de todos os fatos geradores de que trata esta exigência, mediante o DARF pago em 19.12.97 e os demais (6) pagamentos identificados pelo Fisco, o que caracteriza o presente lançamento na modalidade por homologação.

Dáí pode-se concluir que a hipótese dos autos enquadra-se na regra excepcional do artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Neste contexto, entendo que, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de 10/89 a 12/91 e de 01/93 a 05/93, decaiu o direito da Fazenda Pública da União de constituir o crédito tributário relativamente ao PIS de que trata este processo.

No tocante às preliminares de nulidade do lançamento, construídas em torno da existência de ação declaratória, com liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, mercê da fiança bancária apresentada mediante autorização judicial, entendo-as impertinentes no caso em foco, tendo em vista que, quando da lavratura do referido ato inaugural (16.06.98) a mencionada ação judicial já havia transitado em julgado (04.05.98), consoante faz prova a Certidão de fls. 371.

Desse modo, considerando ainda que aquela ação judicial, dada a sua natureza, resultou tão-somente na declaração de inexistência de relação jurídica entre a autora e a ré (União



Processo : 10830.003792/98-60

Acórdão : 202-12.372

Federal), nos termos dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, mantendo, porém, a base de cálculo do PIS com base na Lei Complementar nº 07/70, verifica-se que o presente entendimento, substantivamente, decorre justamente da não aceitação pelo Fisco da forma como a Recorrente entendeu devida a Contribuição para o PIS, nos termos da LC nº 07/70, qual seja, como base de cálculo da contribuição o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Impende ressaltar, de pronto, que esse assunto — defasagem entre a base de cálculo e o fato gerador do PIS — não foi examinado naquela ação judicial, daí porque, não pode a Recorrente assumir como verdade absoluta a tese por ela defendida nesse particular ponto de reputar nulos o lançamento e a decisão singular, por vício de forma, ao não considerar tal defasagem, pois, à evidência, isso constitui matéria a ser solucionada no exame do presente processo.

Também, não há porque alegar contrariedade ao art. 146 do CTN, em face do lançamento ter observado o entendimento expresso no Parecer PGFN/CAT/Nº 437/98, quando introduziu modificações no Parecer PGFN/CAT/Nº 1189/95, simplesmente pelo motivo de que estamos na presença de um único lançamento de ofício, o que, na ausência de um lançamento de ofício em relação aos fatos geradores em exame, torna sem substrato lógico a modificação de critérios jurídicos.

Já no que diz respeito ao inciso I, parágrafo único, do art. 100, do CTN, não disposto só seria aplicável se prevalecesse o entendimento da Recorrente de que o Parecer PGFN/CAT/Nº 437/98 teria interpretado de maneira distinta à do Parecer PGFN/CAT/Nº 1189/95 a questão de que trata o art. 6º da LC nº 07/70.

Porém, conforme salientado pela decisão recorrida e percebido por um dos membros atenta dos referidos pareceres, nenhuma discrepância há neste particular, uma vez que a Recorrente defendida pelo Fisco, ou seja, de que o art. 6º da LC nº 07/70 trata de prazo de vencimento e não da sua base de cálculo, encontra arrimo no item 16 do Parecer PGFN/CAT/Nº 1189/95 transcrito pela decisão recorrida, sendo que o Parecer PGFN/CAT/Nº 437/98 apenas reiterou e tornou mais explícito esse entendimento.

Igualmente, não cabe invocar os benefícios do § único do art. 100 do CTN com base na alegação de observância do “Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista”, pela própria SRF, de vez que tal instrumento não se identifica com as normas complementares arroladas nos incisos I a IV daquele dispositivo, nada mais sendo que o resultado de um ato administrativo colocado pela SRF à disposição dos contribuintes para o cálculo dos acréscimos legais em favor do pagamento de débitos em atraso declarados pelos mesmos, sem caráter homologatório.



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

Quanto ao auto de infração não ter considerado as exclusões da base de cálculo (IPI, devoluções, vendas canceladas, descontos, abatimentos e o valor de exportação), só resta reafirmar o já ressaltado pela decisão recorrida de que o lançamento fundou exclusivamente nos valores informados pela Recorrente como sendo a base de cálculo do PIS, conforme a LC nº 07/70 (fls. 139/143), e que ela nada apresentou para justificar o uso desses valores, a que título fosse.

No que tange à inobservância dos prazos de recolhimentos previstos na legislação de regência, verifica-se, pelo “Demonstrativo de Imputação de Pagamento de 05/13”, a improcedência dessa alegação, já que os prazos de vencimento ali considerados são justamente os relacionados no Quadro de fls. 242 pela Recorrente, cuja impugnação e reproduzidos às fls. 495 do seu recurso.

De igual forma, estão de acordo com a legislação de regência os critérios de indexação adotados no presente lançamento, consoante os demonstrativos a ele anexados, a legislação ali indicada, estando também evidente a inexistência de correção monetária no período de fevereiro/91 a dezembro/91.

A propósito da alegação de que a variação da TRD acabou por influenciar o demonstrativo de consolidação para pagamento, considerando também inaceitável a sua aplicação como juros de mora no período de 30 de julho a 31 de dezembro de 1991, não pode a Recorrente alegar essa matéria como motivo de nulidade do lançamento, porquanto é nítido que ela já foi resolvida em sede do exame de seu mérito.

Inatacável, ademais, o lançamento no que diz respeito à imputação pro rata do crédito tributário, pois o pagamento realizado em 19.12.97, embora efetivado mediante o único DARF (fls. 163), está vinculado ao “Demonstrativo de Consolidação para Pagamento em Vista” de fls. 157/163, que, conforme já dito, se prestou ao cálculo da atualização do crédito tributário declarado pela Recorrente em relação a cada um dos períodos de apuração do PIS de este processo, o que impõe que o valor consignado naquele DARF seja desdobrado para o pagamento do débito referente àqueles períodos de apuração de acordo os respectivos valores obtidos no aludido demonstrativo.

Destarte, a imputação tinha mesmo que ser feita intra período de apuração das parcelas que compõem o crédito tributário (principal, penalidade pecuniária e juros de mora) não da maneira propugnada pela Recorrente, a qual só seria admissível se o pagamento em 19.12.97 não traduzisse a consolidação do que ela entendia como devido e se propugnasse o que toca aos períodos de apuração em comento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60

Acórdão : 202-12.372

O resultado dessa imputação, que constitui a presente exigência, decorre de posições conflitantes quanto ao prazo de seis meses contido no art. 6º da LC nº 07/79, daí porque o Fisco, assumindo que aquele prazo seria de pagamento da obrigação, entende que a Recorrente, ao adotar a tese da defasagem entre a base de cálculo e o fato gerador, deixou de considerar as alterações havidas nos prazos de recolhimento do PIS no período, pagando, assim, a menor o crédito tributário por ocasião do trânsito em julgado do processo judicial com ele relacionado, no qual esse aspecto não foi cogitado.

Nesse contexto, não cabe à Recorrente argüir o benefício da denúncia espontânea (CTN, art. 138), uma vez que o que está sendo exigido seriam as diferenças que deixaram de ser pagas segundo o entendimento do Fisco, nem mesmo protestar contra a imposição da multa de ofício e dos juros moratórios e muito menos inquirir de ilegal e abusivo o procedimento fiscal.

Assim como prescindível o pedido de perícia que renovou no recurso, considerando que os valores adotados pelo Fisco como base de cálculo foram fornecidos pela Recorrente, que não apresentou ao menos início de prova para infirmá-los, e que os outros elementos que seriam objeto da perícia estão evidenciados nos autos ou apresentam teor de juízo de valor, o que não é próprio a procedimento dessa natureza.

Isto posto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida apresentadas.

No mérito, quanto à questão substantiva que deu causa a este lançamento, ou seja, a utilização como base de cálculo do faturamento no mês em que ocorreu o fato gerador, ao invés do faturamento do sexto mês anterior à sua ocorrência, como estaria previsto na LC nº 07/70, a par dos judiciosos fundamentos da decisão recorrida, adoto e transcrevo, a seguir, as razões de decidir, neste particular, deduzidas no voto condutor do Acórdão nº 202-10.761, de 08.12.98, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

“A recorrente pleiteia, ainda, que seja feito o cálculo do valor tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar 7/70 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:



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

“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 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 interpretes 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 não 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 imponível - 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

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984
² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma. O ente tri pensando na fonte de receita que lhe representa o tributo, deve cuidar p seja tomado como medida daquele fato dado compatível para tal, de que não se desfigure a outorga constitucional para criação do tributo.

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da LC 7 se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grande para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vo exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (e da atividade empresarial):

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

Além disso, não há no artigo 6º da LC 7/70 qualquer referência a fato ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresari referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (n temporal, espacial e quantitativo), há de ser integralmente definida pe

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redaç referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento ja



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

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 do 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.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regulamentaram 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 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 sobre à égide da LC 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 nºs 2.445/88 e 2.449/88, estabelece, em seu inciso IV, que: "as



Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

contribuições devidas ao PIS e 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 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 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 legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS. A Lei 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 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente.

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)
- b)
- ...
- c)
- d)
-
- e)
- f) *a Suprema Corte³ e o antigo Tribunal Federal de Recursos⁴ 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;*

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



204

Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

- g) *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;*
- h) *o art. 6º da LC 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;*
- i) *a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei quis regular prazo de recolhimento de tributo e não base de cálculo, interpretando-a da seguinte forma: a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho; e*
- j) *a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS (Lei nº 7.691/88, Lei nº 8.019/90 e Lei nº 8.218/91);"*

Finalmente, com relação a essa matéria, deve ser registrado que apesar da decisão do STJ em favor da tese contrária, levado ao conhecimento deste Colegiado pelo patrono da Recorrente através de memorial, vejo-a como uma decisão não consolidada naquele Egrégio Tribunal, razão pela qual ainda aqui mantenho a minha posição pessoal. No que diz respeito à variação da TRD, ela não foi empregada no lançamento como índice de correção monetária, e sim, em conformidade com a legislação de regência, a título de juros de mora no período de 30 de julho a 31 de dezembro de 1991, o que está em inteira consonância com a jurisprudência colacionada pela Recorrente, a qual só repudia a sua adoção como juros de mora no período de fevereiro a julho de 1991.

Da mesma forma, a par de não competir à esfera administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade de lei, não procede o inconformismo da Recorrente com a utilização para o cálculo dos juros de mora da Taxa SELIC, a partir do disposto no art. 13 da Lei no 9.065/95.

Com efeito, o próprio STF já decidiu que o § 3º do art. 192 da CF/88 não tem vida própria e depende de edição de lei complementar, além do mais, esse dispositivo constitucional refere-se à concessão de crédito, daí nada tem a ver com ele o disposto no art. 161 do CTN, que trata do encargo dos juros de mora na cobrança de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003792/98-60
Acórdão : 202-12.372

E, ademais, o referido dispositivo do CTN permite, por autorização legal, exigência de juros de mora em percentual superior a 1% ao mês.

Por outro lado, não há nenhuma ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios pelo fato de a lei se valer da Taxa SELIC para a sua cobrança, o que se conclui da decisão do STF no sentido de que não poderia a TR ser utilizada como indexador de tributos. Naquela decisão, todavia, a Corte Suprema entendeu ser perfeitamente constitucional e legítima a fluência da TR, que possui a mesma natureza da Taxa SELIC, como encargo financeiro, na hipótese de débito tributário vencido.

Assim sendo, dou provimento parcial ao recurso para considerar decaído o direito da Fazenda Pública da União de constituir o crédito tributário de que trata este processo, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de 10/89 a 12/91 e de 01/93 a 05/93.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO