



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 28/11/2000
C	8
	Fúria

Processo : 10855.001763/97-59

Acórdão : 202-12.461

Sessão : 12 de setembro de 2000

Recurso : 113.785

Recorrente : IHARABRAS S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS - COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO – É da competência do Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao PIS, quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto de Renda. Art. 8º, inciso IV, do Regimento Interno. **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. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IHARABRAS S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros José de Almeida Coelho (Suplente), Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento quanto à semestralidade.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima

Presidente

Adolfo Montelo

Relator

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

lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001763/97-59

Acórdão : 202-12.461

Recurso : 113.785

Recorrente : IHARABRAS S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 113/114:

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 58/82), lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta de recolhimento/insuficiência de depósito da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de fevereiro/92 a maio/95, julho/95, setembro/95, outubro/95 e dezembro/95.

Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada interpôs impugnação tempestiva, às 86/95, onde, em síntese e fundamentalmente, alega que, nos termos do parágrafo único do art. 6º da LC 7/70, a base de cálculo da contribuição é constituída pelo faturamento do 6º mês anterior ao fato gerador, cujo valor não pode ser corrigido para a aplicação da alíquota de 0,75%. Assim, assevera que equivocou-se o agente fiscal ao entender como ocorrido o fato gerador no mês sobre o qual se apurou a base de cálculo, presumindo que a LC 7/70 prevê apenas o prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição. Cita jurisprudência administrativa.”

A Autoridade Singular, com a brilhante fundamentação de fls. 114/121, julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1995 a 31/05/1995, 01/07/1995 a 31/07/1995, 01/09/1995 a 31/10/1995, 01/12/1995 a 31/12/1995

Ementa: LC 7/7. BASE DE CÁLCULO. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÕES. VIGÊNCIA. Com a Resolução 49/95 do Senado Federal, no período abrangido pelos DL 2.445/88 e 2.449/88 o PIS deve ser recolhido segundo a LC 7/70 e alterações da legislação superveniente. O art. 6º da LC 7/70 veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 126/136, sem o depósito recursal, em razão de obtenção de liminar em Ação de Mandado de Segurança nº 2000.61.10.000178-7, junto à 2ª Vara da Justiça federal em Sorocaba/SP, onde aduz preliminar, invocando a alínea *d* do inciso I do artigo 7º do Regimento Interno para dizer que é do Primeiro Conselho de Contribuinte a competência para o julgamento, e, no mérito, reitera os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001763/97-59

Acórdão : 202-12.461

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTELO

O presente lançamento, decorrente da falta de recolhimento da Contribuição ao PIS, tendo em vista a Resolução do Senado Federal nº 49/95 e as disposições da MP nº 1.175/95 e suas reedições, foi ajustado, nos termos da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, excluídos os efeitos dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, julgados inconstitucionais pelo STF.

Inicialmente há que ser apreciada a preliminar levantada, quando alega que a competência para julgamento do recurso voluntário é do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual é improcedente, senão vejamos o que diz o inciso IV do artigo 8º do Anexo II - Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55, de 16.02.1998 (fls. 140):

“Art. 8º Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

(...)

IV – contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), ... quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda.”.

E, como se verifica do Auto de Infração de fls. 79, em suas folhas de continuação (fls. 80/82), e da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a exigência é baseada em falta de recolhimentos das Contribuições ao PIS, em decorrência de insuficiência de pagamentos, pelo fato de ter efetuado o levantamento de depósitos judiciais em valor que foi considerado superior ao que teria direito, portanto, não está lastreada em prática de infração a dispositivos legais do Imposto de Renda. Assim, não resta dúvida que a competência para o julgamento do recurso é deste Conselho.

Quanto ao inconformismo da Recorrente em relação à utilização, como base de cálculo, do faturamento mensal, ao invés do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, como estaria previsto na LC nº 07/70, a par dos judiciosos fundamentos da decisão



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001763/97-59
 Acórdão : 202-12.461

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 Lei Complementar 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como exigiram os autuantes.

Dispõe o artigo 6º da citada L.C 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 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

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

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 LC 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):

- 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



Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

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 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 quantificativo), 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 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 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).



Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

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-Lei nº 2.445 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: "as 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-Lei.

Ocorre, porém, que legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS. A Lei 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seu artigo 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 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 mais importantes conclusões:

- a)
b)



Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

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.

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;

j) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91);".

No que diz respeito à base de cálculo, é importante evidenciar que a análise será feita tendo em conta o que dispõe a Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, com exceção, por certo, dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pois as demais modificações legislativas não foram alvo de irrisignação pelos contribuintes.

Pode-se afirmar, sem qualquer tipo de receio, que o fato gerador ou fato impositivo da Contribuição ao Programa de Integração Social sempre foi o **faturamento** (art. 3º, "b", da Lei nº 7/70).

A base de cálculo da exação em comento, a cargo das empresas, deveria ser calculada da seguinte maneira: a) as empresas que vendiam mercadorias deveriam calcular a

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001763/97-59
Acórdão : 202-12.461

contribuição sobre o faturamento (resultado da venda de cada mercadoria ou produto objeto da empresa) do sexto mês anterior, à alíquota de 0,5%, posteriormente majorada para 0,75% pela Lei Complementar n.º 17/73; b) as empresas prestadoras de serviço, instituições financeiras e outras, deveriam recolher o PIS em montante igual ao deduzido do Imposto de Renda devido.

As alterações mais relevantes ocorreram no prazo de recolhimento do PIS. Inicialmente, o vencimento da contribuição ocorria no dia **20 do sexto mês subsequente ao fato gerador** (art. 6º, parágrafo único, da L.C. n.º 07/70). Este critério perdurou de julho de 1971 a junho de 1989, pois, a partir de julho de 1989, passou o recolhimento a ser realizado no dia **10 do terceiro mês subsequente ao fato gerador** (art. 69, IV, "b", da Lei n.º 7.799/89). Nova alteração sobreveio e a partir de fevereiro de 1990 o recolhimento passou a ser realizado no **dia 5 do terceiro mês subsequente ao fato gerador**. Já a partir de agosto de 1991, o recolhimento do PIS passou a ser o **5º dia do mês subsequente ao fato gerador** (Medida Provisória n.º 298 convertida na Lei n.º 8.218/91, art. 2º, IV). Doravante, o recolhimento sempre foi realizado no mês subsequente ao fato gerador, variando, no entanto, o dia do recolhimento conforme as modificações legislativas que se sucederam (art. 52, IV, da Lei n.º 8.383/91; Lei n.º 8.850/94; Lei n.º 9.069/95, art. 57; Lei n.º 8.981/95, art. 83, III).

Deve-se ponderar que a base de cálculo do PIS foi, por certo tempo, objeto de indexação, já que de julho de 1989 (Lei n.º 7.799/89, art. 67, V, e Lei n.º 8.012/90, art. 1º, V) a janeiro de 1991 foi utilizada a BTNF para o cálculo da contribuição devida, circunstância renovada entre janeiro de 1992 a dezembro de 1994 (Lei n.º 8.383/91, art. 53, IV; Lei n.º 8.850/94 e Lei n.º 9.069/95).

A observação, tese e/ou corrente adotada pela Recorrente, difícil de se admitir, só lhe favorece, sendo inaceitável que a base de cálculo seja em determinado mês e o fato gerador em outro.

Muito bem fundamentada a decisão de primeira instância, que não merece reparos.

Fico com o entendimento de que a norma contida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar n.º 07/70 traduz mera fixação de prazo para cumprimento da obrigação, sendo certo que esse prazo foi validamente alterado pelas leis supervenientes.

Assim, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso, quanto à preliminar e ao mérito.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

ADOLFO MONTELO