



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.ª | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | D. 14 / 08 / 2000     |
| C   | <i>soluções</i>       |
|     | Rubrica               |

**Processo : 10855.001853/96-69**

**Acórdão : 202-11.845**

**Sessão : 22 de fevereiro de 2000**

**Recurso 108.121**

**Recorrente : EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**

**Recorrida : DRJ em Campinas – SP**

**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 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. **MULTA E JUROS DE MORA** - A exclusão da penalidade e juros prevista no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional alcança apenas as situações em que o contribuinte observa fielmente as orientações normativas fixadas pela Administração Pública. Incabível sua aplicação na hipótese de falta de pagamento do tributo e de questionamento judicial da legalidade da exigência da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS. **MULTA - RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO** - Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando o negócio jurídico objetiva apenas a redução de custos de empresa do mesmo grupo societário da empresa sucedida. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Luiz Roberto Domingo. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

*[Assinatura]*  
 Marcos Vinicius Neder de Lima  
 Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, José de Almeida Coelho (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Iao/CF/MAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845  
  
Recurso : 108.121  
Recorrente : EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

136: Por bem expor a matéria, transcrevo a seguir o relatório inserido às fls. 134 a

“Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à contribuição ao Programa de Integração Social – PIS (fls. 76/100), lavrado contra a contribuinte em epígrafe, pelo fato desta ser a responsável por sucessão da contribuinte EUCATEX MADEIRA LTDA., a qual incorporou, em 02/08/94, a infratora EUCATEX FLORESTAL LTDA., CGC nº 43.284.827/0001-87.

Conforme descrição dos fatos constante do lançamento (fls. 85/88), a sucedida obteve no dia 24/01/92 liminar em Medida Cautelar, condicionada a depósito (processo administrativo nº 10880.087757/92-31), com o intuito, segundo a Certidão de Objeto e Pé (fl. 61), de discutir na Ação Principal a legalidade da exigência do PIS.

Posteriormente, ingressou com a Ação Ordinária, por dependência da ação judicial acima, distribuída no dia 26/03/92 (processo administrativo nº 10880.006140/94-77), objetivando que fosse declarada indevida a exigência referente ao PIS, bem como a restituição das importâncias indevidamente recolhidas nos cinco anos anteriores, ou, alternativamente, a restituição das diferenças referentes à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição (fls. 62)..

Em meados de 1996, conforme determinação judicial, parte dos depósitos judiciais, efetuados de janeiro de 1992 a julho de 1994, foi convertida em renda da União e parte foi levantada pela impugnante (fls. 64/75).

Constatando que a conversão dos depósitos, bem como os recolhimentos efetuados por DARF, não foram suficientes para a extinção do crédito tributário apurado a partir de janeiro de 1992, houve por bem a fiscalização em lavrar o presente Auto de Infração com base na Lei Complementar nº 07/70, referente ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

período de julho de 1992 a julho de 1994, formalizando o crédito tributário total no valor de 1.051.472,13 UFIR.

Inconformada com o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou sua impugnação solicitando o cancelamento da exação (fls. 102/121), aduzindo as seguintes razões.

### Preliminares

Descrevendo inicialmente breve histórico da autuação, registra ter a fiscalização deixado de considerar nesta a presença de ação judicial onde se discute a existência de crédito tributário a ela devido pela União, decorrente de pagamento a maior da contribuição ao PIS nos anos de 1986 a 1991.

Argüindo cerceamento do seu direito de defesa, com base no art. 5º, LV, da Carta Magna, menciona estar o lançamento baseado em considerações genéricas, sem ter a fiscalização descrito adequadamente as razões pelas quais levou a efeito a autuação.

No mesmo sentido, após citar jurisprudência e doutrina favoráveis a sua tese, registra a ausência de indicação da regra legal em que se baseou o lançamento, e reivindica a declaração de nulidade do Auto de Infração, com base na violação ao princípio da motivação, bem como aos princípios da legalidade, impessoalidade e probidade, elencados no *caput* art. 37 da Constituição Federal.

### Do Direito

Quanto ao aspecto legal da exigência, registra o seu entendimento do previsto na Lei Complementar nº 07/70, em especial o contido no art. 6º, parágrafo único, abaixo transcrito apenas a título de clareza de exposição:

*“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.”*

Segundo ela, a contribuição ao PIS deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior. Todavia, ressalva que, por razões de ordem contábil, as empresas passaram a provisionar a contribuição proporcionalmente ao faturamento de cada mês, resultando num registro contábil anterior, em seis



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

meses, ao nascimento da obrigação tributária, vindo a criar a falsa noção de que a contribuição ao PIS possuía prazo de vencimento de seis meses.

Quando imperava esta confusão, alega, foram editados os Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449/88 determinando que a contribuição ao PIS de um dado mês fosse calculada sobre a receita operacional bruta do mês imediatamente anterior, ao invés do faturamento do sexto mês anterior.

Declarados inconstitucionais os Decretos-lei acima, e suspensa a execução destes pela Resolução do Senado Federal nº 49, DOU 10/10/95, registra ter sido restaurada na íntegra a sistemática da Lei Complementar nº 07/70, ocorrendo o conseqüente abandono da idéia do fato gerador estar ocorrendo simultaneamente à determinação da base de cálculo mensal e a restauração da "*distinção original entre fato gerador – de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente -, e base de cálculo – correspondente ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.*"

Decorrente desta situação, afirma ter "*o direito de calcular os valores a título de contribuição ao PIS com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês da ocorrência do fato gerador (mês da competência), corrigindo monetariamente o valor a recolher da obrigação somente a partir do seu nascimento, que ocorre com a materialização do fato gerador*". Desta forma, continua, fica mantida a base de cálculo em valores históricos até o nascimento da obrigação, ocasião em que esta passa a ser corrigida aos auspícios do disposto na Lei nº 7.799/89.

Realizado este breve histórico, condena a interpretação diversa da fiscalização no sentido de que o faturamento (base de cálculo) de um determinado mês devesse ser monetariamente corrigido até o mês de recolhimento (através de UFIR), registrando que "*a conversão dessa base de cálculo futura da contribuição ao PIS em moeda constante equiivale a corrigir monetariamente a base de cálculo do tributo, sem qualquer supedâneo legal.*"

Condena também a interpretação de que o prazo de recolhimento da contribuição seja de 180 dias, e registra que o legislador elegeu, como geradores de obrigação tributária, fatos ocorridos seis meses antes. Sendo assim, conclui, por força do art. 113, § 1º, c/c art. 114 do CTN, que somente após o decurso deste prazo ocorreria o fato gerador e ter-se-ia a obrigação tributária, ocorrendo, a partir daí, o prazo de recolhimento. Antes disso, continua, não teria sido estabelecida a relação jurídico-tributária que impõe o dever jurídico de o sujeito passivo carrear dinheiro para os cofres públicos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

Prosseguindo em sua tese, ressalta a importância do fator temporal contido na norma impositiva, pelo fato desta definir o momento em que o fato gerador se concretiza para efeito de exigência de tributo, determinando, inclusive, a lei aplicável ao lançamento (art. 144 do CTN). Por isso, assevera, *“não nascida a obrigação tributária, pela ocorrência do fato gerador, não poderia a lei pretender aplicar correção monetária sob pena de retroatividade.”*

Decreta, ainda, que a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, em especial seu art. 2º, I, transcrito a seguir, foi no sentido de suprir a inexistência na Lei Complementar nº 07/70 de previsão de atualização monetária da base de cálculo, obtida seis meses antes do fato gerador.

“Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.”

Citando doutrina e jurisprudência favoráveis a sua tese, registra que somente norma legal da mesma hierarquia (Lei Complementar), sob pena de ser afrontado o princípio da legalidade estrita, previsto no art. 97 do CTN, poderia autorizar a conversão do valor tributável ao longo de seis meses, fato este, afirma, inexistente para o presente caso, razão pela qual, conclui, não informou a fiscalização o fundamento legal para tal.

Finalizando sua argumentação quanto a atualização monetária, argumenta que a despeito de uma possível compatibilização da Lei Complementar nº 07/70 com as leis reguladoras da correção monetária (cita as leis nºs 7.799/89 – art. 67, V-; 8.177/91 e 8.383/91 – art. 52, IV), *“resta claro que a incidência de atualização monetária só poderia ser exigida após o surgimento da obrigação tributária e isso a impugnante respeitou.”*

### **Da imposição da penalidade à sucessora**

Na condição de sucessora, condena a aplicação de multa no presente feito, alegando, com base no artigo 132 do CTN, ser responsável apenas pelos tributos devidos da sucedida e não penalidades.

Citando doutrina e jurisprudência no intuito de amparar sua tese, assevera que a responsabilidade por infrações é matéria reservada à lei ordinária, inexistente no campo da legislação que rege a contribuição ao PIS, o que remete



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10855.001853/96-69

**Acórdão :** 202-11.845

ao Código Tributário Nacional, que, por seu turno, igualmente não autoriza a cobrança de multa no presente caso.”

Através da Decisão de nº 11.175/01/GD/0220/98, a autoridade singular deu pela procedência da exigência fiscal, conforme ementa a seguir transcrita:

**“DECISÃO Nº 11.175/01/GD/0220/98  
CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE  
INTEGRAÇÃO SOCIAL-PIS**

**Falta de Recolhimento:** Restando evidenciado que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula norma sobre o prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição, é de se manter o lançamento de ofício que exige diferenças de PIS decorrentes da constatação de insuficiência de conversão em renda de depósitos judiciais, bem como de recolhimento a menor.

**RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA (MULTA)**

A relação jurídica tributária é única, desde o momento do seu surgimento até a sua extinção com a satisfação da dívida. Surgida a obrigação tributária, nela incluída penalidade, por ela responde, no seu todo, a sucessora/incorporadora, independentemente do momento de sua formalização.

A troca de titularidade, neste caso, não altera a obrigação tributária, que muda de credor quanto ao nome, à pessoa individualizada. Interpretação sistemática dos artigos 97, 128, 129, 132 e 134 do CTN.

**EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.**

A Recorrente, em suas razões recursais de fls 162/182, repete os mesmos argumentos expendidos na impugnação, acrescentando a existência de jurisprudência deste Colegiado, favorável ao entendimento de não ser devida correção monetária entre a data da obrigação tributária e o seu vencimento (Processo nº 10865.001.021/93-62 – Recurso n.º 001.055 e Processo nº 14052.003369/92-92 – Recurso n.º 13.128).

As Contra-Razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional estão às fls. 200 a 203 e pedem pela manutenção da decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

Às fls. 206, Petição datada de 09 de setembro de 1998, requerendo sejam os processos administrativos na peça discriminados, todos versando sobre o fato gerador do PIS previsto na Lei Complementar n.º 07/70, apensados, a fim de que sejam distribuídos para o mesmo Relator e submetam-se, por fim, a um mesmo julgamento. Pedido indeferido, em razão da distribuição do Recurso nº 108.123.

Às fls. 209, pedido do ilustre Conselheiro Jorge Freire para o acatamento da solicitação efetuada às fls. 206. Encaminhado o processo para a Segunda Câmara em 15/03/99. Às fls. 211, pedido de reconsideração (em 25/03/99), formulado pela Contribuinte, da decisão de redistribuição do processo, em face de já terem sido julgados os demais recursos, e conseqüente indeferimento, em face do despacho de 15/03/99.

Às fls. 203, pedido de saneamento de irregularidade verificada nos autos, uma vez que processado e juntado recurso pertencente a outro processo administrativo. Às fls. 224, a contestação do saneamento pela juntada dos documentos solicitados.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame das preliminares e razões meritórias.

Quanto às alegações preliminares da recorrente, nenhuma razão lhe assiste. A um, porque não há como aproveitar créditos que já estão sendo objeto de restituição ou repetição na esfera judicial; a dois porque, à luz do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, o lançamento está perfeitamente formalizado; a três porque a Contribuinte apresentou a sua defesa de forma ampla e consubstanciada, demonstrando, isto sim, o seu perfeito entendimento da situação descrita e formalizada pela autoridade autuante, resultando em total prejuízo a alegação de ocorrência de cerceamento do direito de defesa.

No mérito, aduz a Recorrente que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 07/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/98, pelo Supremo Tribunal Federal, e Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

**“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”**

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas, são unânimes em afirmar que o





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo :** 10855.001853/96-69

**Acórdão :** 202-11.845

trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse."

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623 e 1676-38) até ser convertida na Lei n.º 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, *até o presente estudo*, é a seguinte:

*"Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês."*  
(MP nº 1676-36)

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a novembro de 1995 (ADIN n.º 1.417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo.

E nesse entendimento vieram sucessivas decisões deste Colegiado, todas do Primeiro Conselho, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721; 107-05.105; dentre outros).

O Judiciário já teve oportunidade de analisar a questão, decidindo o seguinte:

*"3. O indébito decorrente do recolhimento do PIS deve ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar 7/70, que prevê a incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização da sua base de cálculo."* (AC. nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região).

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:



Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

**“...e.) Da Correção Monetária da Base de Cálculo do PIS**

*Assiste razão à empresa apelante.*

*Com efeito, julgados inconstitucionais os Decretos-Leis nº ..., o mesmo passou a ser regulado inteiramente pela Lei Complementar nº 7/70, que nem mesmo implicitamente faz alusão à correção monetária da base de cálculo da exação. E se a referida norma, editada em decorrência do exercício da competência tributária conferida a União pela Carta Constitucional, determinou a incidência do PIS sobre uma grande base antiga, ou seja, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem qualquer preocupação com a eventual defasagem desse período, não pode o Fisco pretender corrigir essa diferença, e exigir o que a própria lei não previu.*

*Não se trata de obstar a reposição da moeda. Uma coisa é trazer para os dias atuais, sem perdas, valores recolhidos indevidamente em tempos pretéritos, para efeito de devolução. Para evitar o enriquecimento ilícito, o credor deve receber, quando da devolução do indébito, o mesmo que lhe custou, no passado, pagar. Outra, bem diversa, é o cômputo, para efeitos meramente contábeis, como é o caso, de uma correção monetária que não foi exigida ao tempo do recolhimento. Isso implicaria indevido aumento de tributo, com a consequente diminuição da parcela referente ao indébito que o contribuinte pretende ver ressarcido.*

*Diante dessas razões, deve o indébito decorrente do recolhimento do PIS ser calculado com base nas disposições da Lei Complementar nº 7/70, que prevê incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária da base de cálculo.”*

Também, oportuno repetir o entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal – Carlos Mário Velloso (Mesa de Debates do VIII – Congresso Brasileiro de Direito Tributário nº 64, pág. 149 – Malheiros Editores):

*“... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data.”*



Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

***“ III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70***

***10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70***

...

***12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF: e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.***

***13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, ripristinou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.***

***14. Em suma: 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 desse diploma.”***

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

***“ 7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação***



Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

*vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70.*

...

**46. Por todo o exposto, podemos concluir que:**

*I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;*

*II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)*

**VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95.”**

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que “a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70” e, desta forma, continua, “não sobreviveu, portanto, a partir de aí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigentes, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, se tinha por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

Por outro lado, sustenta a Fazenda Nacional que o Legislador, através da Lei Complementar nº 07/70, não teria tratado da base de cálculo da exação, e sim, exclusivamente, do prazo para seu recolhimento. Com efeito, verifica-se, pela leitura do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF – PIS nº 2, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

**“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.**

**3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.**

**3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês” (grifei)**

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 07/70 jamais tratou do prazo de recolhimento como induz a Fazenda Nacional, e sim, de fato gerador e base de cálculo.

Parece-me que, se o legislador tivesse tratado no artigo 6º, parágrafo único, de “regra de prazo”, usaria a expressão: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior.” Mas não, disse com todas as letras que: “a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”

Em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara deste Conselho, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luíza Helena Galante



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

*“PIS – Na forma das Leis 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 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.”*

No voto condutor do referido acórdão é transcrito parte de um parecer inédito sobre essa matéria, do respeitável Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, que também reproduzo:

*“O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato ‘faturar’ é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.*

.....  
.....

*A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de ‘faturar’, e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.*

*O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para ‘medir’ o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador da lei.*

*A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo.*

*Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:*

*‘A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.’*

*Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.*



Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

*Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).*

*Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.*

*A análise da sequência de atos normativos editados à partir da Lei Complementar nº 07/70, evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).*

*Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo).*

*Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”*

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Vale dizer, a atualização da base de cálculo do sexto mês anterior e não no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da contribuição.

Por outro lado, o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional dispôs que:

*“Art. 100. São normas complementares das Leis Complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: ....*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

**Parágrafo único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Escreve Aliomar Baleeiro, em “Direito Tributário Brasileiro” 11ª edição – Ed. Forense – recém editada (1998/1999) atualizada pela Misabel Derzi, às fls. 651, que:

**“O parágrafo único do artigo 100 fixa a norma segundo a qual a observância pelos contribuintes dos atos normativos referidos poderá beneficiá-los (jamais criar para eles encargos novos). Na hipótese de a Administração ter errado na interpretação da Lei ou mudado de orientação, substituindo-a por outra, os contribuintes ficam obrigados, por força do princípio da legalidade (obrigação ex lege), ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros, das multas e da correção monetária.”**

Ainda, com relação à interpretação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, oportuno transcrever, a seguir, a ementa pertinente à Apelação Cível nº 91.04.17987-0 – RS, da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal (Relator Juiz Ari Pargendler; apelante: INSS – DJU II – 24.06.92):

**“TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE LEI. ATO NORMATIVO QUE ALTERA A ORIENTAÇÃO ANTERIORMENTE SEGUIDA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. Se a autoridade administrativa fixa, através de ato normativo, uma orientação que favorece ao contribuinte, não pode mais tarde com base na Lei exigir dele, além do tributo, juros e correção monetária. Aplicação do art. 100 e § único do Código Tributário Nacional, com a observação de que a relevação desses encargos só vai até a data da notificação do lançamento fiscal. Apelação, remessa ex officio e recurso adesivo improvidos.” (Porto Alegre, 14 de maio de 1992)**

Assim, entendo, também, por esse motivo, que, tendo sido feita a cobrança do PIS por muitos anos, em observância às normas em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores da contribuição, amparada pela suposição de legalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não poderá, posteriormente, ser-lhe exigido os consectários dos juros, da multa e da correção monetária, à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
 Acórdão : 202-11.845

Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos, corrigindo-se apenas a obrigação tributária, a partir de seu nascimento, na forma do disposto na Lei nº 7.799/89 e legislação posterior.

Muito embora já tenha me manifestado no sentido de não ser devido a multa por força do que dispõe o artigo 100 do CTN, acima reproduzido e comentado, ainda assim há que se distinguir, em favor da atuada, outra questão merecedora de análise. É se a fiscalização pode exigir a multa (penalidade) da sucessora legal de pessoa jurídica, por infração cometida pela sucedida. Aduz a atuada ser a Recorrente sucessora legal da EUCATEX FLORESTAL LTDA., em decorrência de processo de incorporação ocorrido em 02/08/94, e, portanto, responsável tão-somente pelos tributos devidos por suas sucedidas e não pelas penalidades. Para tanto, reproduz ementas do Supremo Tribunal Federal (RE 90.834-0-MG, 2ª Turma, Rel. Ministro Djaci Falcão – DJU de 08.06.79) e deste Colegiado (Ac. 1º C.C. – 101.81.716/91 – DOU de 29.10.91).

No caso presente, exige-se da sucessora (incorporação ocorrida em 02/08/94), as contribuições relativas ao período de julho/92 a julho/94, cuja constituição do crédito tributário ocorreu somente em 14/06/96. **Portanto, o auto de infração foi lavrado posteriormente à data da incorporação.**

A questão está enfocada no Código Tributário Nacional, na Seção II do Capítulo V – responsabilidade tributária - artigos 129 a 133, havendo precedentes favoráveis na Câmara Superior de Recursos Fiscais, as quais discrimino os seguintes Acórdãos: CSRF/01-1198, de 29.10.1991; n. CSRF/01-1282, de 06.12.1991; n. CSRF/01-1254, de 05.12.1991; e n. CSRF/01-1248, de 05.12.1991.

Nesse mesmo sentido já decidiu a 1ª Câmara, nos Acórdãos nºs 101-92.734, de 13.07.1999, 101-92418, de 12.11.1998, e 101-92291, de 22.09.1998; a 3ª Câmara, nos Acórdãos nºs 103-19683, de 14.10.1998, e 103-19.683, de 14.10.1998; e a 8ª Câmara, no Acórdão nº 108-05.743, de 08.06.1999.

O artigo 133 do Código Tributário Nacional é taxativo no que diz respeito à responsabilidade tributária por sucessão, conforme transcrição a seguir:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

*I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

*II – subsidiariamente, com o alienante ..... ”.*

A responsabilidade pelos tributos deflui da própria norma imposta, determinada, também, pelo artigo 129 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

Desta forma, o sucessor responde tão-somente pelo tributo nascido pela ocorrência do fato gerador antes do momento da sucessão, não podendo ser invocado, nessa responsabilidade, a multa se esta foi constituída após a incorporação.

Também, chamo a atenção para a redação do artigo 132 do CTN, onde diz que: “A pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”. Neste caso, o legislador incluiu até mesmo a “transformação”, que, segundo o doutrinador Sacha Calmon, em “Comentários ao Código Tributário Nacional - Edit. Forense – pág. 313” “*Transformação é apenas uma troca de roupagem societária. Uma S/A torna-se uma sociedade de quotas de responsabilidade limitada e vice-versa*”.

No passado se discutiu muito se a responsabilidade do sucessor, prevista no art. 133, referia-se tão-somente aos tributos ou estavam alcançados igualmente pelo dispositivo também as penalidades impostas pela prática de qualquer infração. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou de forma conclusiva, pela não aplicabilidade da multa, nos autos do RE n.º 90.834-0-MG, 2ª Turma. Rel. Ministro Djaci Falcão – DJU 08.06.79, cuja ementa possui a seguinte redação.

*“Multa - tributo e Multa não se confundem, eis que esta tem o caráter de sanção, inexistindo naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação – Inteligência dos artigos 3º e 132 do CTN.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

Atualmente, é pacífica a jurisprudência de nossos Tribunais - tanto judiciais como administrativos - no sentido de que a responsabilidade por sucessão não abrange o pagamento das penalidades eventualmente devidas. Cabe ainda trazer, a título elucidativo, as seguintes decisões abaixo ementadas:

***“Responsabilidade Tributária - Multas por Infrações Fiscais - Sucessão - O sucessor não responde por multa punitiva, aplicada por infração cometida pelo sucedido”.***

***(Acórdão n.º CSRF/01-01248, de 05.12.1992, unânime)***

***“Normas Gerais - Sucessão - Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de Multa de Ofício, pois a penalidade não se transmite”.***

***(Acórdão n.º 106-09636, de 09.12.1997)***

A jurisprudência administrativa, na verdade, somente corrobora a firme orientação emanada do Supremo Tribunal Federal que, de longa data, vem decidindo nesse sentido. Senão vejamos outro exemplo:

***“A expressão “tributos” que se encontra no art. 133 do CTN não deve ser interpretada extensivamente para abarcar as multas fiscais punitivas. Embargos de divergência conhecidos mas rejeitados”.***

***(ERE n.º 85.511-SP, de 23.02.1978, Pleno)***

A título complementar, podem também ser citados os RE n.ºs 77471-SP, de 09.08.1974; 83514-SP, de 17.08.1976; 82.754-SP, de 24.03.1981; dentre tantos outros.

Dessa forma, diante de tudo o mais retro-exposto, impõe-se o deferimento do recurso para excluir a multa, a um porque a Contribuinte agiu conforme o artigo 100 do CTN, a dois porque a matéria envolve sucessão, bem como, no mais, para admitir a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

**VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
RELATOR-DESIGNADO**

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se apenas ao prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS e à aplicação da multa punitiva, cujo entendimento da ilustre Conselheira-Relatora, ousou divergir. No que respeita às outras matérias, acompanho os judiciosos argumentos esposados no voto vencido.

A recorrente discorda dos valores lançados porque, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como entende a decisão recorrida. Fundamenta seu recurso de divergência em acórdãos paradigmas do Primeiro Conselho de Contribuintes.

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

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

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente. "

A 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.



Processo : 10855.001853/96-69  
Acórdão : 202-11.845

A Suprema Corte<sup>1</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>2</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 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):

- 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

<sup>1</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>2</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69

Acórdão : 202-11.845

escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência com nenhum fato gerador; e

- 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 quantitativo); há de ser ela integralmente definida pela lei.

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

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

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

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da Norma de Serviço CEF/PIS 2/71 exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 1 de julho, antes do término do mês;

2. o ADN CST n.º 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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10855.001853/96-69****Acórdão : 202-11.845**

3. o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava o contribuinte da Contribuição ao PIS relativa aos 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. <sup>1</sup>; e

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. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente. Depois disso, a Lei nº 8.383/91 ampliou o prazo de pagamento da Contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

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

No que respeita à aplicação da multa, cabe ressaltar, inicialmente, que o benefício de exclusão da penalidade e juros previsto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional alcança apenas as situações em que o contribuinte observa fielmente as



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10855.001853/96-69

**Acórdão :** 202-11.845

orientações normativas fixadas pela Administração Pública e que depois venham a ser alteradas. Esse, no entanto, não foi o procedimento adotado pela recorrente à época da ocorrência dos fatos geradores, eis que ingressou em juízo para questionar a legalidade da exigência da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e não efetuou o recolhimento nos prazos previstos na legislação de regência. São, portanto, inaplicáveis as disposições do artigo 100 do CTN ao caso vertente.

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA., por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborá tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento *a contrario sensu*, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

*"(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de matreira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária."*<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1911, pág. 297





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001853/96-69  
 Acórdão : 202-11.845

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, "o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: "a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte."<sup>4</sup>

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

*"O direito dos contribuintes às mudanças societárias tão pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois*

<sup>4</sup> Sucessão Tributária: Aspectos Críticos Justiça Tributária, 1º Congresso Intenacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10855.001853/96-69**

**Acórdão : 202-11.845**

*seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”<sup>5</sup>*

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

*"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado", Editora Revista dos Tribunais:*

*"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)."*

Após essas considerações e passando ao exame do caso concreto, constata-se que a Ata de Assembléia Geral Extraordinária acostada às fls. 124, que aprovou a aludida incorporação, explicita as condições em que foi realizado o negócio jurídico, *in verbis*: **"1) A incorporação tem por finalidade reduzir os custos operacionais das duas empresas e agilizar sua administração; 2) Não haverá aumento de capital dessa Sociedade (incorporadora), tendo em vista que o valor do patrimônio líquido da incorporadora corresponde ao valor do investimento desta Sociedade no capital daquela, extinguindo-se assim essa participação; 3) Não haverá modificação do Estatuto Social desta Sociedade, de vez que o objeto comporta objeto social da incorporada; (...)." (Grifo meu)**

Verifica-se, portanto, que a referida incorporação foi motivada unicamente para a redução de custos em empresas do mesmo grupo econômico, eis que, após a incorporação, a empresa sucessora manteve o mesmo capital social e o mesmo estatuto social, transformando seu investimento na empresa sucedida em patrimônio líquido. O controle sobre a empresa sucessora permaneceu sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. Tal mudança societária não pode, desta forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os sucessores conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam

<sup>5</sup> Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

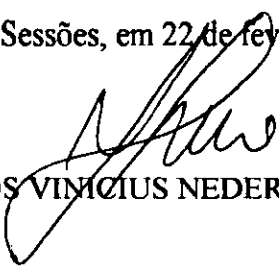
**Processo : 10855.001853/96-69**

**Acórdão : 202-11.845**

incorporando. A responsabilidade, *in casu*, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator.

Nestes termos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA