



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 04/06/1999
C	ST
	Rubrica

460

Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772  
  
Sessão : 08 de dezembro de 1998  
Recurso : 108.120  
Recorrente : EUCATEX QUÍMICA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**PIS – Irreparável o lançamento da Contribuição fundamentada nas Leis Complementares n°s 07/70 e 17/73, decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, em conformidade com a Decisão do Egrégio STF. 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. 6° da Lei Complementar n° 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. **Recurso negado.****

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

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e José de Almeida Coelho, que deram provimento ao recurso para adotar a base de cálculo de seis meses atrás. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o acórdão. Esteve presente ao julgamento o Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho, patrono da recorrente.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator-Designado**

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

Eaal/cf



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772  
Recurso : 108.120  
Recorrente : EUCATEX QUÍMICA LTDA.

## RELATÓRIO

137. Por bem expor a matéria, transcrevo a seguir o relatório inserido às fls. 133 a

“Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à contribuição ao Programa de Integração Social – PIS (fls. 44/72), lavrado contra a contribuinte em epígrafe e lhe exigindo o crédito tributário total no valor 1.383.557,68 UFIR e 540.801,37 Reais.

Conforme descrição dos fatos constante do lançamento (fls. 68/70), a autuada obteve no dia 24/01/92 liminar em Medida Cautelar, condicionada a depósito, processo administrativo nº 10880.087757/92-31.

Posteriormente, ingressou com a Ação Ordinária, por dependência da ação judicial acima, 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.

Em meados de 1996, conforme determinação judicial, parte dos depósitos judiciais foi convertida em renda da União e parte foi levantada pela impugnante (fls. 38/45).

Constatando, através da imputação proporcional dos pagamentos (fls. 44/55), 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 período de abril de 1993 a outubro de 1995.

Inconformada com o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou sua impugnação solicitando o cancelamento da exação (fls. 74/92), aduzindo as seguintes razões.



Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

### 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 proibidade, 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 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. 2445 e 2449/88 determinando que a contribuição ao PIS de um dado



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10855.001854/96-21**

**Acórdão : 202-10.772**

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 equívale 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.

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,



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

“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.”

Através da Decisão de nº 11.175/01/GD/0219/98, a autoridade singular deu pela procedência da exigência fiscal, conforme ementa a seguir transcrita:

**“DECISÃO Nº 11.175/01/GD/0219/98**

**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



Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

*de insuficiência de conversão em renda de depósitos judiciais, bem como de recolhimento a menor.*

**EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.**

A Recorrente, em suas razões recursais, 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 001.055 e Processo nº 14052.003369/92-92 – Recurso 13.128).

As Contra-Razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional estão às fls. 194 a 197 e pedem pela manutenção da decisão recorrida.

Às fls. 200, Petição requerendo sejam os processos administrativos na peça discriminados, todos versando sobre o fato gerador do PIS previsto na Lei Complementar 07/70, apensados, a fim de que sejam distribuídos para o mesmo Relator e submetam-se, por fim, a um mesmo julgamento.

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.



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

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 7/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2449/98, 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 trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

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). 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, 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 7170, 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.”*



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

(AC. nº 97.04.44974-7/SC – Rel. Juíza Tânia Escobar – TRF da 4ª Região).

Ainda, a respeitável Juíza assim se justifica:

“ ...

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 7170, 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 conseqüente 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 7170, que prevê incidência da exação sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da*



Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

*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.”

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 7170*

*10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7170*

...

*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 7170 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 7170, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, reprimou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na*



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

*forma da Lei Complementar nº 7170 é afrontar o art. 239 da CRFB.*

***14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7170 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 7170, 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 vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7170.*

...

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

***I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7170; 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;***



Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

...

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 dispendo 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 vigente, 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

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 jamaiz 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.”

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:*

...



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades*

*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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10855.001854/96-21****Acórdão : 202-10.772**

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 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.

Dessa forma, diante de tudo o mais retro exposto, impõe-se o deferimento do recurso apenas 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 08 de dezembro de 1998



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
RELATOR-DESIGNADO

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se à base de cálculo e ao prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS, cujo entendimento da ilustre Conselheira-Relatora, com o devido respeito, ousou divergir.

A recorrente pleiteia que seja refeito o cálculo do valor do tributo exigido no lançamento, eis que, 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 exigiram os autuantes.

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

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

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

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

A Suprema Corte<sup>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

<sup>1</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

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



**Processo : 10855.001854/96-21**

**Acórdão : 202-10.772**

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

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da LC nº 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 de a atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195, da CF/88);
- existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência a nenhum fato gerador;
- em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de



Processo : 10855.001854/96-21

Acórdão : 202-10.772

faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da LC nº 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 e quantitativo), há de ser integralmente definida pela lei.

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

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

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

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71, que exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês;
2. o ADN CST 35/75 que possibilitava a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho);
3. o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988, para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sob a égide da LC nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele decreto-lei;



Processo : 10855.001854/96-21  
Acórdão : 202-10.772

4. a Resolução nº 01 do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, estabelece, em seu inciso IV, que: *“as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 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 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 da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

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

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) a Suprema Corte<sup>3</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>4</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.
- b) o art. 6º da LC nº 07/70 quis regular prazo de recolhimento e não base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;
- c) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91).

<sup>3</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984  
<sup>4</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10855.001854/96-21**

**Acórdão : 202-10.772**

Por fim, com o advento da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, a multa de ofício foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente, no que couber, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. Neder', written over the printed name.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA