



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	de 19 / 04 / 2000
C	ST
	Rubrica

567

**Processo** : 10930.001241/96-53  
**Acórdão** : 201-73.191  
**Sessão** : 19 de outubro de 1999  
**Recurso** : 103.684  
**Recorrente** : J.C. LIMA & CIA. LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Curitiba - PR

**PIS - PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 - PRAZO DE RECOLHIMENTO – 1) A norma do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula prazo de recolhimento. 2) O prazo de recolhimento não é matéria reservada à lei complementar, não havendo, desse modo, óbice a sua fixação ou alteração por lei ordinária. 2) É lícita a alteração nos prazos de recolhimentos do PIS determinados por leis ordinárias que modificaram as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73. **Recurso a que se nega provimento.****

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: J.C. LIMA & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Ana Neyle Olimpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Geber Moreira, Serafim Fernandes Corrêa, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.  
cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10930.001241/96-53  
**Acórdão** : 201-73.191  
**Recurso** : 103.684  
**Recorrente** : J.C. LIMA & CIA. LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, o qual passamos a transcrever:

“O presente processo trata de Auto de Infração de fls. 02/05, que exige da contribuinte inicialmente identificada o recolhimento de 4.943,41 UFIR de contribuição para o PIS e 4.943,41 UFIR de multa de lançamento de ofício, prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, além dos encargos legais.

A autuação é resultante de procedimento de fiscalização desenvolvida na empresa, que apurou a falta de recolhimento da contribuição relativa aos períodos de apuração 01/92, 02/94 e 03/94, conforme relatado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 06, com enquadramento legal no art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 7/70; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Não se conformando com a exigência, a autuada, representada por seu procurador (fls. 11), ingressou com a tempestiva impugnação de fls. 07/10, onde alega que o lançamento está eivado de invalidade, por utilizar o faturamento como fato gerador da contribuição.

Diz, em síntese, que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 deixa claro que o faturamento é a base de cálculo do PIS, não o seu fato gerador, mesmo porque, não sendo atividade estatal, o faturamento não pode ser tomado como fato gerador de contribuição, mas de imposto, por enquadrar-se nas disposições do art. 16 do CTN.”

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, aplicando o disposto no artigo 106, II, c, do CTN, reduziu o percentual da multa de ofício para 75%, conforme o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10930.001241/96-53  
**Acórdão** : 201-73.191

“PIS – Períodos de apuração 01/92, 02/94 e 03/94.

**Fato Gerador** – Incorreta a interpretação da impugnante de que os meses de julho e agosto citados no parágrafo único do art. 6º da Lei 07/70, representam os meses de ocorrência do fato gerador da contribuição calculada com base no faturamento dos meses de janeiro e fevereiro. Eram, aqueles meses, os de vencimento da contribuição cujo fato gerador ocorreu em janeiro e fevereiro.

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE.**

**Multa de lançamento de ofício** – Em face do que dispõem o art. 106, inciso II, letra “c”, do CTN e o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01/97, é de se reduzir a exigência da multa de ofício para os valores apurados com a aplicação do percentual previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.”

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos aduzidos na impugnação, pugna pela declaração de insubsistência da imposição fiscal vertida no auto de infração questionado, e anexa cópias de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, que afirma corroborarem as teses utilizadas em sua defesa.

Às fls. 86/89 a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões, onde defende a manutenção da decisão monocrática.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001241/96-53

Acórdão : 201-73.191

## VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

As argumentações de defesa apresentadas pela recorrente cingem-se ao pleito de que seja acolhida a tese da dilação do aspecto temporal do fato gerador da Contribuição para o PIS para o sexto mês seguinte àqueles em que foi auferido o faturamento.

No entender da recorrente, esse seria o mandamento determinado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, *in verbis*:

“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”.** (destacamos)

Entretanto, a nosso ver, a norma do parágrafo único, em nenhum momento dá margem à interpretação de que o fato gerador da contribuição de um determinado mês é o faturamento ocorrido no sexto mês subsequente. Entendemos que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

É inegável que a técnica redacional empreendida para confecção da norma não foi das melhores, mas não se queira, sob o manto dessa obscuridade, empreender-se interpretações ao dispositivo que passam sobre a consideração de institutos do direito tributário.

A interpretação de uma lei, máxime daquelas que tratam de tributação, deve ter natureza meramente declaratória, sendo essa a lição que resta do magistério de Amílcar de Araújo Falcão<sup>1</sup>:

“Interpretação é a atividade lógica, em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei. O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a aceção, o significado e o alcance. Pode ocorrer

<sup>1</sup> Introdução ao Direito Tributário, Ed. Rio, 1976, pp. 72/73.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001241/96-53  
Acórdão : 201-73.191

que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo-se entre a dicção da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes, de modo que a fórmula verbal signifique menos (*minus dixit quam voluit*) ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se intentava dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (*mens legis*), não amplia nem restringe aquele mesmo sentido. É um erro, ou uma impropriedade, como se vê falar, em um caso, em interpretação extensiva e, no outro, em interpretação restritiva. Qualquer que seja a hipótese, será sempre declaratória a interpretação.”

Na espécie, a Lei Complementar nº 07/70, em seu artigo 3º, *b*, definiu que a base de cálculo da contribuição, para as empresas não exclusivamente prestadoras de serviços, seria o faturamento, *in litteris*:

“Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) *omissis*;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (...)”

A Resolução do Banco Central nº 482/78, em seu inciso I, esclareceu que a base de cálculo seria a receita bruta calculada com supedâneo nas regras estabelecidas pelo imposto de renda, determinada na forma do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Deste modo, tratando-se de Contribuição para o PIS, as operações de vendas de mercadorias ou de mercadorias e serviços seriam o suporte fático sobre o qual iria incidir a norma tributária, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária, o que se encontra confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, na análise do RE nº 100.790-7/SP, e pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, através do julgamento das AMS nºs 92.428-PE, 90.628-SP e 92.485-RS, que firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o conjunto de negócios ou operações que enseja o faturamento.

A simples ocorrência de atividades geradoras de faturamento constitui a situação de fato necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS, que não se sujeita a nenhuma outra condição suspensiva, sendo apenas admitida a superveniência de condições resolutivas, como, por exemplo, o cancelamento de vendas ou a devolução de mercadorias. O faturamento é fato concludente e completo, que se constitui na “situação necessária e suficiente” para ensejar a ocorrência da obrigação tributária de recolher a Contribuição para o PIS.



**Processo** : 10930.001241/96-53  
**Acórdão** : 201-73.191

O fato gerador caracteriza a situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência do tributo. Amilcar de Araújo Falcão, citado por Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, ao discorrer sobre os efeitos do fato gerador, lembra que um dos efeitos conseqüentes ou integrante do fato ou conjunto de fatos, ou estado de fato ao qual o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica é a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária.

A relevância do fato gerador tributário exsurge diante da pluralidade de conseqüências que emana, todas envolvendo aspectos essenciais do fenômeno “tributação”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup>, também ao tratar sobre os pressupostos indispensáveis à configuração do fato gerador, ressalta a importância da determinação do momento da sua ocorrência, como a seguir:

“O aspecto temporal consiste na fixação de um determinado momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado. Embora a materialidade tributária possa ser composta, integrada, por diversos acontecimentos, tem que ser considerada una e incidível, razão pela qual é inadequada a classificação de simples ou complexos, instantâneos ou continuados. A incidência tributária ataca unicamente o resultado da materialidade, que, enquanto não verificada, não faz eclodir o tributo, desencadeando efeitos que lhe são pertinentes.

O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, verificando-se que a legislação elege variados momentos em que o tributo passa a ter nascimento (...).”

Diante da pluralidade de conseqüências que emana, o fato gerador de uma obrigação tributária deve ter definição clara e precisa, e a norma do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 sequer traz a expressão “fato gerador”, apenas a palavra “calculada” é utilizada para referir-se ao valor devido para efeitos de pagamento do crédito tributário, componente da prestação a que está obrigado o sujeito passivo.

Embora a interpretação dessa norma seja a causa de profundos debates no âmbito deste Colegiado, o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso Voluntário nº 100.954, apresenta pensamento coincidente com aquele que defendemos, e, a certa altura do seu voto assim se posiciona:

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª edição, 1986, p. 455.

<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, Dialética, 1997, p.160.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001241/96-53  
Acórdão : 201-73.191

“(…) parece claro que o art. 6º da LC7/70 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 escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência a nenhum fato gerador;

(…)

Além disso, não há no artigo 6º da LC7/70 qualquer referência a fato gerador ou, como que a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum dos 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 de 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 para o PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas no CTN. Se a lei



Processo : 10930.001241/96-53  
Acórdão : 201-73.191

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.” (destaques do original)

Pensamos que não há outro modo de se raciocinar: o escopo do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 foi o de estabelecer os prazos para o recolhimento da Contribuição para o PIS, o que é corroborado pela análise da legislação que seguiu referida lei complementar, tanto a que lhe normatizou quanto a que lhe alterou:

1) o *caput* do artigo 6º da LC nº 07/70 delibera o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971, e o item 3.3 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71 determinava que o seu recolhimento deveria se dar no dia 10 de julho, adotando-se a tese defendida pela recorrente, de que o fato gerador seria o faturamento de julho, como poderia o tributo ser recolhido antes de estar completo o fato que lhe deu origem?

2) o Ato Declaratório Normativo CST nº 35/75 deixava à opção do sujeito passivo a apropriação da Contribuição para o PIS, como custo da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho);

3) se adotada a hipótese de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 refere-se à data da ocorrência do fato gerador, ter-se-ia que admitir que a norma do artigo 2º, parágrafo único, *a*, do Decreto-Lei nº 2.445/88, que estabelecia que o prazo de recolhimento seria até o dia 10 (dez) do mês subsequente àqueles em que fossem devidos, podendo o Conselho-Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP ampliar para até 3 (três) meses este prazo, teria alterado aquele dispositivo, trazendo a indicação de que o fato impositivo passaria a ser o faturamento do terceiro mês subsequente. Tal situação, levaria à não obrigatoriedade dos recolhimentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1988, vez que, a partir de julho, quando tais recolhimentos deveriam ocorrer, a norma da LC nº 07/70 teria sido alterada, e *ex vi* do artigo 144, do CTN, deveria aplicar-se a sistemática do Decreto-Lei nº 2.445/88, que admitiria o recolhimento apenas das contribuições referentes aos três meses anteriores.

4) entretanto, a Resolução nº 01, de 29/07/88, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS/PASEP, cujo inciso IV, determinou: “as contribuições devidas ao PIS e PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10930.001241/96-53**

**Acórdão : 201-73.191**

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.” Pensamos que o escopo de tal ato normativo seria observar que as contribuições relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março, cujo recolhimento se daria após a entrada em vigor do referido decreto-lei, deveria ser efetuado em conformidade com as determinações das Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, o que seria absolutamente desnecessário caso a alteração houvesse se referido à data da ocorrência do fato gerador.

5) tal pensamento se conforma com a dicção do artigo 11 do mesmo Decreto-Lei nº 2.445/88, que dispensou o recolhimento das contribuições referentes aos fatos geradores dos meses 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 referente àqueles meses, conforme a sistemática da Lei Complementar nº 07/70, com o recolhimento daquela correspondente aos fatos geradores ocorridos em julho, agosto e setembro, sob a égide das novas determinações do referido decreto-lei.

A associação à corrente que entende que a norma do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula prazo de recolhimento tem como efeito a consideração de que tal preceito, embora insito em lei complementar, poderia ser modificado por lei ordinária, vez que está assente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que, se matéria não exclusiva de lei complementar, por determinação do artigo 146 da Constituição Federal, for por ela veiculada terá sempre eficácia de lei ordinária, e por outra lei ordinária poderá ser modificada.

E, em não sendo o prazo para recolhimento dos tributos matéria enumerada entre aquelas reservadas à lei complementar, mesmo se eventualmente tratada em lei complementar, tem-se que a sua alteração poderá se dar por meio de lei ordinária, vez que, nesse aspecto, a lei, embora formalmente complementar, será materialmente ordinária.

Assim, estariam legitimadas as alterações do prazo de recolhimento indicado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 quando normatizadas por leis ordinárias constitucionalmente válidas.

Esse entendimento encontra-se clarificado em vários pronunciamentos do Poder Judiciário, como expresso no Mandado de Segurança nº 95.0024417-9, em sentença do MM. Juiz Federal Substituto da 9ª Vara Federal em Porto Alegre-RS, que assim averbou:

“(…) No que tange à pretensão de continuar recolhendo o PIS no prazo da Lei Complementar 7/70 não há como prosperar. A Lei Complementar foi alterada nesse aspecto pelas Leis 7.691/88, 7.799/89, 8.019/90, 8.212/91 e 8.383/91, estando atualmente em vigor a Lei 9.065/95. Não merece



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10930.001241/96-53  
**Acórdão** : 201-73.191

acolhida o argumento de que o prazo previsto na Lei Complementar 07/70 não podia ser alterado por lei ordinária. É que o prazo de recolhimento não é matéria reservada à lei complementar, não havendo, desse modo, óbice a sua fixação ou alteração por lei ordinária.”

Também neste sentido a manifestação do MM. Juiz Federal Substituto da 2ª Vara Federal em Porto Alegre, no MS 96.0014073-1:

“(…) As alegações no sentido de que a correção monetária e os prazos de pagamento seriam aqueles previstos no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 07/70 demonstra-se desprovida de plausibilidade. Ocorre que, não obstante tenham sido reconhecidos inconstitucionais os Decretos-lei 2.445 e 2.449, outros diplomas legais dispuseram sobre tais matérias, como bem referido pela autoridade impetrada, além do que a matéria não é privativa de lei complementar.

Não há que se falar também em inconstitucionalidade na alteração do prazo face ao preceituado.”

Assim, o prazo de recolhimento determinado pela Lei Complementar nº 07/70 foi sucessivamente alterado a partir da Lei nº 7.691/88, sendo que, no período abrangido no auto de infração – janeiro de 1994 a janeiro de 1996 –, houve várias alterações para referido prazo de recolhimento, que foram veiculadas por leis ordinárias.

Com efeito, tendo-se que a norma do artigo 6º da Lei nº 07/70 veicula prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS, matéria cuja alteração pode dar-se por meio de lei ordinária, resta claro que autuação está em total consonância com as determinações das normas que alteraram referida lei complementar.

Com essas considerações, voto pelo não provimento do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 1999

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA