



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 03 / 02
Rubrica <i>sl.</i>

376

Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

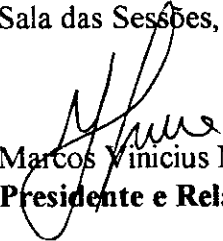
Sessão : 18 de setembro de 2001
Recorrente : SUPERMERCADO ZAMBONI LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

PIS – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da Contribuição para o PIS, até fevereiro de 1996, é mensurada pelo faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. Precedentes do STJ. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SUPERMERCADO ZAMBONI LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/cf/cesa



Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

Recorrente : SUPERMERCADO ZAMBONI LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento por falta de recolhimento da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, relativamente aos fatos geradores de 01/90 a 12/90, 05/91 a 09/92, 11/92 a 08/93, 01/94 a 04/94 e 06/94 a 09/95 (fls. 01/30).

Tempestivamente, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 88/106, alegando, em síntese, que:

- a) diante das alterações promovidas pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e a posterior suspensão de sua execução mediante a Resolução nº 49 do Senado Federal, a Lei Complementar nº 07/70 voltou a vigorar. A empresa efetuou pagamentos segundo a base de cálculo e alíquota previstas nos referidos decretos, quando deveria contribuir de acordo com os ditames da LC nº 07/70;
- b) “As empresas comerciais e industriais têm o direito de recalcular os valores devidos a título de Contribuição ao PIS com base no faturamento do sexto mês anterior, corrigindo monetariamente o valor a recolher somente a partir do mês da ocorrência do fato gerador.” Embasando-se nesse entendimento, traz vários trechos de ensinamentos de alguns doutrinadores acerca do que vem a ser faturamento. Conclui que a LC nº 07/70, ao tratar de faturamento, refere-se à base de cálculo e não ao prazo de recolhimento do tributo;
- c) o fato gerador da contribuição devida caracteriza-se pelo valor da receita bruta obtida no sexto mês anterior à sua ocorrência. O fato gerador, de caráter temporal, esgota-se com o decurso dos períodos mensais, não se confundindo com a base de cálculo; e



Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

d) não há que se cogitar de correção monetária entre o mês da realização do faturamento e o da ocorrência do fato gerador da contribuição do sexto mês anterior, por absoluta falta de previsão legal.

Conclusos os autos à DRJ em Foz do Iguaçu – PR, a autoridade singular decidiu pela procedência da notificação de lançamento, nos termos da Decisão de fls. 108/117, cuja ementa se transcreve:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

PIS – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO (NÃO DISSOCIAÇÃO) – À luz do Código Tributário Nacional (art. 114), do Regulamento do PIS/PASEP (aprovado pela Portaria MF 142/82 – Título 5, Capítulo 1, item 1, “b”, I), e do Parecer PGFN/CAT nº 438/98 (DOU 09/04/98), o fato gerador da Contribuição para o Programa de Integração Social surge com a ocorrência do faturamento, ou seja, com a venda de mercadorias/serviços por parte de um contribuinte. A base de cálculo, por sua vez, é o montante desse faturamento. O fato gerador e a base de cálculo da contribuição não podem ser dissociados.

PIS – FORMA DE APURAÇÃO – LC 7/70 – ALTERAÇÕES – A sistemática original de cálculo e recolhimento prevista na Lei Complementar 7/70 sofreu profundas alterações insertas por leis posteriores, fazendo com que o período de seis meses inicialmente previsto para o recolhimento da contribuição não mais exista em nosso ordenamento jurídico.

PERÍCIA – REQUISITOS LEGAIS (NÃO OBSERVAÇÃO) – O pedido de realização de perícia que não satisfaz aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72 deve, à luz do § 1º do mesmo artigo, ser considerado como não formulado.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 121/134). Contesta tanto a notificação de lançamento como a decisão monocrática, por ter efetuado recolhimentos suficientes e por estar a Receita Federal em débito, pelas razões que se mostram a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

- a) os fatos geradores referentes ao período compreendido entre os meses de 01/1990 e 12/1992 encontram-se prescritos, uma vez que o prazo da Fazenda Pública começou a fluir a partir de 1º/01/1991 e 1º/01/1993; e
- b) segundo o art. 160 do CTN: “Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”, ou seja, o prazo de recolhimento não necessita ser fixado por qualquer norma, pois o tributo seria exigível da mesma forma. A LC nº 07/70 em momento algum fixou prazo de pagamento do tributo, mas, sim, a base de cálculo, que é o faturamento do sexto mês anterior.

Tratando-se de decisão contrária à lei e à jurisprudência, a recorrente espera o provimento de seu recurso, bem como a anulação da notificação de lançamento.

É o relatório.



Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

A questão posta a debate neste processo centra-se na definição da base de cálculo do PIS prevista na Lei Complementar nº 07/70, ou seja, o faturamento é mensurado no sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não no mês anterior, como entende a decisão recorrida.

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 Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos² firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

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 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 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):

- a) 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);
- b) 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 com nenhum fato gerador; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

- c) 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 nº 02/71 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 10 de julho, antes do término do mês;
2. o ADN CST nº 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);
3. o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava da Contribuição ao PIS os 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



Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, fundados naquele decreto-lei; 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 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. 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 resultaria, a meu ver, na integral procedência do presente auto de infração.

Contudo, ressalvando expressamente meu entendimento nessa *quaestio iuris*, expressado em diversos acórdãos que relatei, estou reformulando-o para aderir à jurisprudência majoritária tanto desse Colegiado (v.g., CSRF/02-0907), como também no Egrégio **Superior Tribunal de Justiça**, que, em suas 1ª e 2ª Turmas, tem proclamado que a regra contida no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 autoriza a defasagem de seis meses entre a ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo.




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001662/98-14
Acórdão : 202-13.267
Recurso : 112.455

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso para que se recalcule o crédito tributário exigido no lançamento, considerando como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA