



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Vir - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 11 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

Recorrente : MARCOPOLLO S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

PIS. SEMESTRALIDADE.

A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 7/70, art. 6º, 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"), "o faturamento do sexto mês anterior", permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando a partir desta, "o faturamento do mês anterior passou" a ser considerado para a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS.

PIS. FATO GERADOR. BASE IMPONÍVEL.

O fato imponível do PIS é o faturamento de determinado mês (núcleo da hipótese de incidência), assim entendido como o somatório das faturas emitidas em função de cada operação de compra e venda mercantil (aspecto material da hipótese de incidência). Uma vez emitida a fatura, perfeito e acabado o contrato de compra e venda mercantil, estando, em consequência, o comprador e o vendedor acordados na coisa, no preço e nas condições (C. Comercial, art. 191). Portanto, é alheio à hipótese de incidência o fato de a mercadoria vendida ser entregue em momento futuro.

NORMAS PROCESSUAIS. RENÚNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA PELA OPÇÃO À ESFERA JUDICIÁRIA.

A opção pela via judicial implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa sobre exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOPOLLO S/A.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade.** Vencido o Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto (Relator) quanto à exclusão do valor de venda para entrega futura. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor dessa matéria; e **II) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, quanto à matéria submetida ao Judiciário.**

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Antônio Carlos Atulim (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

Recorrente : MARCOPOLLO S/A

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 942/955, interposto em 07/07/2000, contra decisão do Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS, constante às fls. 904/935, que anulou o Auto de Infração Retificativo, desconheceu da impugnação apresentada quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, declarou a definitividade do crédito tributário lançado, tendo em vista a renúncia à esfera administrativa pela utilização da via judicial, e quanto ao mérito, julgou parcialmente procedente a ação fiscal para determinar a cobrança do crédito tributário consubstanciado no auto de infração de fl. 26, excluindo-se do lançamento os valores relativos à redução da multa de ofício de 100% para 75% e a TRD de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991;

Quando da impugnação ao hostilizado Auto de Infração, pede a Recorrente o seu integral cancelamento; a restituição dos pagamentos feitos a maior e indevidamente em razão da retificação da base de cálculo relativa aos fatos geradores de junho/93 a setembro/95, na forma de compensação com prestações vincendas do próprio PIS; o acréscimo, a tal restituição, dos juros mensais equivalentes à taxa referencial do SELIC a partir de 01/01/96; e que caso remanesça algum débito, que não seja aplicado sobre ele as taxas de juros calculadas pela TR, no período de 02/91 a 08/91, tudo sob os seguintes argumentos:

1. Que vem procedendo com a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo em decorrência de decisão, neste sentido, proferida pelo MM Juízo da 12ª Vara Federal no Rio de Janeiro;

2. Que a aplicação da alíquota inferior a 0,75% em determinados fatos geradores se deu por ocasião de mero erro material inadvertidamente cometido pela impugnante, sem qualquer intuito de recolher a menor a contribuição para o PIS;

3. Que a exclusão da base de cálculo das vendas para entrega futura está amplamente acobertada tanto pela legislação quanto pela doutrina;

4. Que a base de cálculo do faturamento seria o de seis meses atrás, na forma da Lei Complementar nº 07/70 e 17/73; e

5. Que os juros de mora, no período de fevereiro/91 a agosto/91, não poderiam ser calculados pela TRD, tendo em vista que esta taxa só entrou em vigor em agosto/91.

Em resposta a esta impugnação, veio o Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS determinar o retorno dos autos à repartição de origem com o intuito de que se cientifique a interessada da nulidade do Auto de Infração Retificativo, permanecendo assim, na sua integralidade, aquele primeiro, e que sobre a situação do processo judicial, se manifeste a Recorrente no que lhe aprouver, sob os seguintes argumentos:

1. Que não houve o trânsito em julgado da decisão de 1ª Instância que concedeu a exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS, e contra esta decisão há uma Apelação Cível, na qual, à luz do art. 520 do CPC, deverá ser recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo;

2. Que desta forma, esta decisão não obstaculiza o presente lançamento; e

3. Que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, e por isso, não deveria os fiscais haver dado o efeito suspensivo ao crédito tributário; e



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

4. Que a retificação é nula por ser, esta autorização ou homologação, prerrogativa da autoridade administrativa, no caso, o Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, ou por sua expressa delegação.

Contra esta Decisão, a Recorrente interpôs nova **impugnação** requerendo que seja julgada improcedente a anulação parcial da decisão administrativa anterior, sob os seguintes argumentos:

1. Que ratificou o inteiro teor da impugnação anterior;

2. Que a matéria submetida à "revisão em apelação cível", é a sentença favorável proferida em ação ordinária, determinando a exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS do ICMS e ISS faturados, transitada em julgado; e

3. Que tal revisão está pendente de julgamento por parte do E. TRF 2ª Região, e até o seu julgamento final permanece incólume e com plena eficácia a sentença revisionada, bem como a respectiva coisa julgada;

Por fim, contra esta nova impugnação, se manifestou o Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS no sentido de declarar a nulidade do Auto de Infração Retificativo, desconhecer da impugnação apresentada, declarar a definitividade do crédito tributário lançado, e quanto ao mérito, julgar parcialmente procedente a ação fiscal para determinar a cobrança do crédito tributário consubstanciado no auto de infração de fls. 26, excluindo-se do lançamento os valores relativos à redução da multa de ofício de 100% para 75 % e a TRD de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, sob os argumentos a seguir aduzidos:

1. Que ao ser apurada falta ou insuficiência de recolhimento do PIS, é devida a sua cobrança;

2. Que no cômputo do valor a ser lançado a título de PIS com base na Lei Complementar nº 07/70, deve-se levar em conta as alterações dos prazos de recolhimento estabelecidos nas Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91 e seguintes;

3. Que a interposição de ação judicial importa em renúncia à esfera administrativa naquilo em que o pedido judicial abordar;

4. Que uma vez perfeito o contrato, impõe-se seu conhecimento pela contabilidade da empresa, independentemente da entrega real ser futura, assim, prevalecendo o regime de competência;

5. Que a multa de ofício deve ser reduzida em decorrência da retroação benigna do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96; e

6. Que por determinação do prescrito pelo art. 1ª da IN SRF nº 32/97, a TRD aplicada como juros de mora entre 02/91 e 07/91 deve ser subtraída do lançamento.

Assim, irressignada com esta decisão, interpôs, a Recorrente, o presente Recurso Voluntário a este E. Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

O Recurso tem com pontos centrais a questão da semestralidade da base de cálculo, a exclusão da base de cálculo do PIS das vendas para entrega futura, e a problemática da renúncia da via administrativa das matérias suscitadas em processo judicial, que no presente caso, abrange a exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS.

Quanto ao primeiro ponto, que deve aqui ser decidido, entendo que assiste razão à Recorrente quando considera que a Contribuição para o PIS deveria ser recolhida nos estritos termos da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que a base de cálculo adotada deva ser a do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

De fato, após a declaração de inconstitucionalidade dos DLs nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo STF e da Resolução do Senado Federal que a confirmou *erga omnes*, começaram a surgir interpretações criativas, que visavam, na verdade, mitigar os efeitos da inconstitucionalidade daqueles dispositivos legais para valorar a base de cálculo da Contribuição ao PIS das empresas mercantis, entre elas a de que a base de cálculo seria o mês anterior, no pressuposto de que as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89 e 8.218/91, teriam revogado tacitamente o critério da semestralidade, até porque ditas Leis não tratam de base de cálculo e sim de "prazo de pagamento", sendo impossível se revogar tacitamente o que não se regula. Na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS, eleita pela LC nº 07/70, art. 6º, parágrafo único, permanece incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95.

Desta feita, procede ao pleito da empresa que se insurge contra a adoção de base de cálculo da dita Contribuição de forma diversa da que determina a LC nº 07/70.

Ressalte-se, ainda, que as Leis nº 7.691/88, 7.799/88 e 8.218/91, não poderiam nunca ter revogado, mesmo que tacitamente, a LC nº 07/70, visto que quando aquelas Leis foram editadas estavam em vigor os já revogados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que depois foram declarados inconstitucionais, e não a LC nº 07/70, que havia sido, inclusive, "*revogada*" por tais decretos-lei, banidos da ordem jurídica pela Resolução nº 49/95, do Senado Federal, o que, em consequência, restabeleceu a plena vigência da mencionada Lei Complementar.

Sendo assim, materialmente impossível as supra citadas Leis terem revogado algum dispositivo da LC nº 07/70, especialmente com relação a prazo de pagamento, assunto que nunca foi tratado ou referido no texto daquele diploma legal.

Entendo que, afora os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, toda a legislação editada entre as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73 e a Medida Provisória nº 1.212/95, em verdade não se reportaram à base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Além disso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, órgão constitucionalmente competente para dirimir as divergências jurisprudenciais, pacificou a matéria, em sede do RE nº 240.938/RS (199010110623-0), decidindo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é a de seis meses antes do fato gerador, até a edição da MP nº 1.212/95. Ademais, também se encontra definida na órbita administrativa (Acórdão nº RD/201-0.337) a dicotomia entre o fato

5



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

gerador e a base de cálculo da Contribuição ao PIS, encerrada no art. 6º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 07/70, cuja plena vigência, até o advento da MP nº 1.212/95, foi definitivamente reconhecida por aquele Tribunal.

Superado este primeiro ponto, necessário se faz analisar o que tange à exclusão da base de cálculo do PIS das vendas para entrega futura. Tal matéria é um tanto quanto controvertida, posto que não encontra um entendimento pacificado a respeito.

No entanto, mesmo não sendo pacífico o entendimento da matéria *in casu*, a maioria dos julgadores, em especial os do Douto Primeiro Conselho de Contribuintes, têm adotado a teoria do Regime de Competência, onde as receitas e despesas em determinado período serão registradas no instante da transferência do bem ou serviço, e não no momento do recebimento ou pagamento efetivo, em harmonia com o disposto no art. 43 do CTN, na forma do voto da Rel. Sandra Maria Dias Nunes, da Terceira Câmara, quando do julgamento do recurso de nº 117913, abaixo transcrito, *verbis*:

"EMENTA: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - FATO GERADOR DO IMPOSTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITA POSTERGADA - O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. No caso das pessoas jurídicas, a determinação do montante do lucro baseia-se na escrituração contábil segundo o regime de competência(art. 1 77 da Lei nº 6.404/76).

De acordo com as regras do regime de competência, as receitas e despesas em determinado período serão registradas no instante da transferência do bem ou serviço, e não no momento do recebimento ou, pagamento, efetivo, em harmonia com o disposto no art. 43 do CTN. Ocorre a postergação do pagamento do imposto de renda quando o sujeito passivo, ao apropriar receita auferida, inobserva o regime de competência, daí resultando o recolhimento do tributo em período subsequente;

(...) "

Em assim sendo, equivocada está a decisão ora impugnada, que não aceitou tal exclusão sob a fundamentação de que *"o contrato de compra e venda se perfaz quando as partes concordam quanto a coisa e o preço. A tradição da coisa pode ser real ou simbólica. Uma vez perfeito o contrato, impõe-se seu reconhecimento pela contabilidade da empresa, independentemente da tradição real ser futura. Prevalecendo o regime de competência ainda que não tenha havido o recebimento do preço, aspecto que não atinge o nascimento do direito e respectivas obrigações entre as partes contratantes"*.

Desta sorte, o próprio Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS, mesmo não tendo a intenção, acabou por confirmar o procedimento adotado pelo contribuinte, posto que se Regime de Competência é aquele pelo qual as receitas e despesas são registradas quando da transferência do bem ou serviço, pouco importando o pagamento efetivo, e o contribuinte, por sua vez, apesar de receber o pagamento **antecipadamente**, só transfere o bem ou serviço posteriormente, correto está o entendimento, na linha deste silogismo, que deva haver a exclusão da base de cálculo das ditas vendas para entrega futura.

Por fim, cabe destacar que o restante da matéria suscitada, ao longo do processo, não deverá ser examinada por este E. Conselho, já que houve a opção, por parte do Recorrente,



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

antes da lavratura do presente lançamento, pela via judicial com o objetivo de dirimir tais controvérsias, como no caso da exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso para admitir as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 07/70 e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, assim como para determinar a exclusão da base de cálculo das vendas para entrega futura, ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos.

Sala das sessões, em 13 de maio de 2003.

ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
JORGE FREIRE

Minha divergência com o ínclito Relator restringe-se ao entendimento quanto à exclusão da base de cálculo do PIS em relação às vendas para entrega futura.

Para o ilustre Relator-Originário, a receita só seria ofertada à tributação quando tradição real da mercadoria objeto da venda. Desse entendimento é que ouso divergir.

Presumo que para o Dr. Antonio Mario o aspecto temporal do fato imponible somente dar-se-ia quando da entrega física da mercadoria ao comprador (a tradição real), e o viés material do fato impositivo quando da entrada efetiva da receita em seus cofres, quando aí sim seria oferecida à tributação.

Passo, então, a enfrentar a questão.

A norma de exação do PIS (LC nº 07/70) assim dispõe quanto ao seu fato gerador:

"Art 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

...

b - a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue." (grifei)

Claro está, da transcrição da norma, que a base imponible do PIS, com base na LC nº 07/70, é o faturamento. Destarte, faturamento é o núcleo do fato imponible. E, como ensina o inigualável Becker, *"... ao se interpretar a lei, no momento em que se procura determinar a estrutura lógica da regra jurídica contida naquela fórmula literal legislativa, o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a composição da hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o núcleo e seus elementos adjetivos, bem como as coordenadas de tempo e as de lugar que condicionam a realização, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência"*. E, adiante, afirma que *"Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo"*, para, em seguida, concluir que *"Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo."*

Portanto, no caso do PIS, o núcleo do fato imponible é o faturamento. E onde estiver a base de cálculo, aí estará a materialidade da hipótese de incidência. Por conseguinte, a base imponible do PIS é o faturamento de determinado mês e seu aspecto material o contrato de compra e venda mercantil. Em resumo, a definição jurídica de faturamento dará o deslinde do conflito que ora se busca solucionar.

O termo faturamento nada mais é do que a soma de faturas. Como ensina Plácido e Silva, *"faturamento é o ato de se proceder à extração ou formação de fatura"*. E o mesmo jurista arremata: *"A fatura, ultimando a negociação, já indica a venda que se realizou. A fatura é o documento representativo da venda já consumida ou concluída"*. Ou, como diria Rubens Requião, fatura é a expressão direta do contrato de compra e venda mercantil. Logo, a soma das faturas (faturamento) é a soma dos preços das vendas mercantis, pouco importando a forma de pagamento daquelas.

Sem embargo, o cerne das operações tributadas está nas operações de compra e venda mercantil, como *in casu*. Estas, uma vez perfeitas e acabadas, são pressupostos a ensejar a



Processo nº : 11020.000477/96-16
Recurso nº : 116.798
Acórdão nº : 201-76.928

emissão de fatura nos termos da Lei nº 5.474/68 ou do Convênio celebrado em 1970 entre a União e as Secretarias de Fazenda dos Estados-Membros (na hipótese de nota-fiscal fatura), de modo a propiciar ao vendedor nas vendas a prazo emitir o título duplicata e assim promover a circulação de seus créditos. Daí concluir-se que a cada venda com a emissão da correspondente nota-fiscal fatura, dá-se o fato gerador do PIS.

E, conforme art. 191 do Código Comercial, *"O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado desde logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago."* Já o art. 197 do mesmo Estatuto dispõe: *"Logo que a venda é perfeita (art. 191), o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida no prazo, e pelo modo estipulado no contrato; pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultarem."*

Logo, para que a compra e venda mercantil seja perfeita e acabada é despidiendo o momento da entrega real da coisa vendida ao comprador ou o recebimento do preço, bastando que as partes se acordem na coisa, preço e condições, o que se perfaz com a emissão da nota-fiscal fatura.

Assim, em arremate, sem importância sabermos se a venda dar-se-á no momento da emissão da fatura ou para entrega futura, desde que não cancelada a venda. Se a entrega se dá no ato do fechamento do contrato mercantil ou em instante posterior, é alheio à hipótese de incidência. A materialidade da hipótese prevista abstratamente na norma opera-se com a emissão da fatura, tão-somente, quando então perfectibilizar-se-á a venda mercantil, desta forma subsumindo-se tal fato da vida, o chamado fato imponible, à moldura da norma exacional, exurgindo nesse instante a obrigação tributária principal respectiva.

Com base nesse entendimento, escoreita a r. decisão quanto a esta matéria.

Ante o exposto, nego provimento ao pedido para excluir da base de cálculo do PIS o faturamento em relação às vendas para entrega futura.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.


JORGE FREIRE



