



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

Sessão : 15 de setembro de 1999

Recurso : 107.992

Recorrente : AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.

Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

**NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE** – A decisão recorrida apreciou a suposta infringência do art. 47 da Lei nº 9.430/96. **Preliminar rejeitada.** **PIS** – Irreparável o lançamento da contribuição fundamentada nas Leis Complementares nºs 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. 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. 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: AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; e II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Daniel Correa Homem de Carvalho (Relator), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Lina Maria Vieira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Sérgio Nalini.

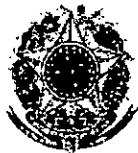
Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1999

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Lina Maria Vieira  
Relatadora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 11030.000737/97-15

**Acórdão :** 203-05.920

**Recurso :** 107.992

**Recorrente :** AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/03, pelo não recolhimento da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, incidente sobre o faturamento, referente aos períodos de apuração JAN/95 a NOV/96.

Em Impugnação de fls. 20/42, inconformada, a recorrente esclarece que:

a) não foi obedecido o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70;

b) na base de cálculo apurada pela fiscalização estão incluídas receitas financeira, que não compõem o faturamento da empresa;

c) as parcelas do ICMS não integram o faturamento, devendo ser excluídas da base de cálculo;

d) a multa em percentual de 75% configura-se verdadeiro confisco;

e) inaplicabilidade da multa de 75%, pois em certos período ocorreu recolhimento a menor e não falta de recolhimento;

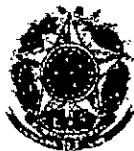
f) utilização de taxa de juros superior a 12% fere o § 3º do art. 192 da CF/88; e

g) o CTN permite a compensação de valores pagos indevidamente, extinguindo o crédito tributário, devendo o montante ser apurado em perícia.

Assim, não há como prosperar o lançamento.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente a exigência fiscal, às fls. 58/66, sob os seguintes fundamentos:

a) a apreciação de constitucionalidade ou ilegalidade de leis está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

b) são passíveis de lançamento de ofício os valores da contribuição não recolhidos espontaneamente nos prazos previstos pela legislação de regência;

c) a base de cálculo a ser utilizada na apuração do PIS é aquela definida pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 ou pela Medida Provisória nº 1.212/95, sendo o vencimento determinado por legislação que se harmoniza com as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73;

d) nas vendas a prazo, o custo do financiamento, cobrado do comprador pelo vendedor, integra o faturamento, não sendo possível, ainda, a dedução da base de cálculo das parcelas referentes ao ICMS;

e) a multa de ofício está apoiada na legislação de regência;

f) os juros de mora são aplicados conforme dispõe a legislação; e

g) o pedido de perícia deve atender expressamente o que dispõe o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Inconformada, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário, às fls. 41/43, alegando, em preliminar, a nulidade da decisão de primeiro grau, por não ter analisado o vício da legislação que mensurou os juros e a multa, bem como a necessidade do julgador ter solicitado diligência necessária ao seu convencimento, em detrimento da prova pericial contábil.

No mérito, reitera os mesmos argumentos usados na impugnação, requerendo, por fim, seja reformada a decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DANIEL CORREA HOMEM DE CARVALHO**

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Em preliminar, o recorrente argui a nulidade da decisão de primeiro grau, porquanto não teria ela analisado a alegação de infringência à Constituição Federal, em relação aos juros e a penalidade aplicada no Auto de Infração.

Nenhuma razão, no entanto, assiste à recorrente.

Isto porque, cumpre ao Poder Judiciário analisar a constitucionalidade ou não dos dispositivos legais:

*“(...) A propósito da pretensão passiva de ser recolhido o crédito tributário espontaneamente, há que se dizer que é ela totalmente infundada, vez que o artigo 47, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo inciso II, do artigo 70, da Lei nº 9.532/97, em que se fundamenta não lhe confere esse direito.”*

Verifica-se, assim, que a decisão ora recorrida apreciou a suposta infringência ao artigo 47 da Lei nº 9.430/96, negando-lhe acolhida.

Desta forma, REJEITO A PRELIMINAR, posto que a decisão de primeiro grau não feriu o princípio constitucional do amplo contraditório.

Ultrapassada a preliminar, passo ao julgamento do mérito.

A irresignação da recorrente, no mérito, reside no fato de ter a fiscalização considerado que o vencimento da Contribuição ao PIS ocorre no mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Alega a recorrente que a Lei Complementar nº 07/70, que continua em vigor após o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.249/88, estabelece que a Contribuição ao PIS deve ser recolhida somente no sexto mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, ora, de fato o artigo 6º, *caput* e parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, estabelece:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

*“Art. 6º - A efetivação dos depósitos do 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.”*

Da leitura do dispositivo antes transscrito verifica-se que a base de cálculo da Contribuição ao PIS é o faturamento do sexto mês anterior.

Tem-se, assim, que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, por exceção legal, se reporta ao faturamento de seis meses atrás e não ao tributo devido no sexto mês anterior.

Não há que confundir, então, a ocorrência do fato gerador (faturamento) com a base de cálculo da Contribuição ao PIS, que é o faturamento do sexto mês anterior.

Portanto, o artigo 6º, *caput* e parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, trata, inequivocamente, da base de cálculo da Contribuição ao PIS e não do seu prazo de vencimento.

Desta forma, verifica-se que assiste inteira razão à recorrente, em que pese a decisão de primeiro grau estar fundamentada na Lei nº 8.383/91, a qual não teria sido originada dos inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Contudo, a Lei nº 8.383/91 e a Medida Provisória nº 406/93, que a alterou, estabeleceu novos prazos de vencimento de diversos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, entre eles a Contribuição ao PIS.

Como antes demonstrado, o artigo 6º, *caput* e parágrafo único, trata da base de cálculo da Contribuição ao PIS e não do prazo de vencimento da mesma. Assim, a Lei nº 8.383/91, com suas alterações posteriores, não tem o condão de revogar tal disposição.

Contudo, a disposição contida no artigo 6º, *caput* e parágrafo único, da Lei complementar nº 07/70, não se aplica aos débitos cujos fatos geradores ocorreram após 29.11.95, data da publicação da Medida Provisória nº 1.212/95, que alterou a base de cálculo e o prazo de vencimento da Contribuição ao PIS.

Há que se destacar que o artigo 15 da Medida Provisória nº 1.212/95 (posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98) estabelece que a mesma aplicar-se-ia aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995, e foi declarado inconstitucional pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN nº 1.417, cujo Relator era o Ministro Otávio Gallotti, nos seguintes termos:

*"O Tribunal, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade da expressão "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995", inscrita no artigo 18, da Lei nº 9.715/98, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, já que se trata de data anterior ao início da vigência da MP 1.212 (DO de 29.11.95), primeira da série de medidas provisórias sucessivamente reeditadas pelo Presidente da República."*

Desta forma, a exigência fiscal deve ser reformulada em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1993 e novembro de 1995, apurando-se a base de cálculo da Contribuição ao PIS em relação ao faturamento do sexto mês anterior.

Quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, a matéria já foi pacificada nos Tribunais pátrios, havendo sido, inclusive, sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça (Súmula 68), que decidiu por sua legitimidade.

No que tange à multa aplicada, a mesma encontra-se em conformidade com o que estabelece a legislação aplicável, no caso o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Desta forma, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1995 e novembro de 1995, a base de cálculo da Contribuição ao PIS seja apurada segundo o faturamento do sexto mês anterior.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1999

  
DANIEL CORRÉA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

**VOTO DA CONSELHEIRA LINA MARIA VIEIRA  
RELATORA-DESIGNADA**

Designada para proferir o voto vencedor do presente acórdão e nada tendo a acrescentar ao relatório, que adoto, passo a expor as razões que fundamentam minha dissidência com o voto do ilustre Relator.

Trata-se de matéria referente à base de cálculo e ao prazo de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de janeiro a novembro de 1995.

Alega a recorrente que a Contribuição ao PIS deve ser recolhida somente no sexto mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e não no mês subsequente, como consta do Auto de Infração.

Por se tratar de igual matéria, adoto e transcrevo o brilhante voto proferido pelo ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão 202-10.773:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

A Suprema Corte<sup>1</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>2</sup> firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

Desse modo, o faturamento é tão-somente a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo empregador, em virtude dos atos negociais aos quais ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta, etc.).

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo – chamada por ele de base 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,

<sup>1</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

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



Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

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 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 quantificativo), 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000737/97-15

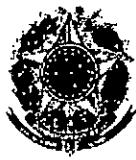
Acórdão : 203-05.920

1024

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;
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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

125

Processo : 11030.000737/97-15

Acórdão : 203-05.920

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:

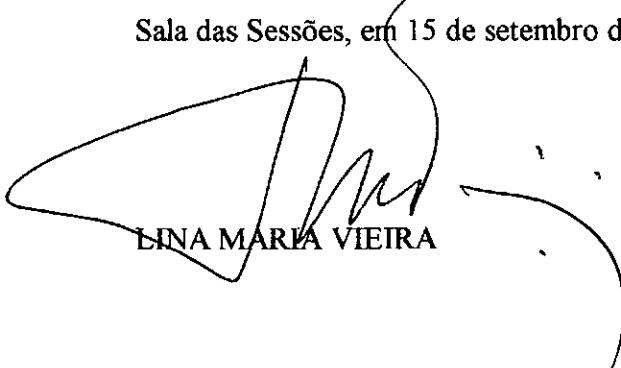
a) a Suprema Corte<sup>3</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>4</sup> firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

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)."

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1999

  
LINA MARIA VIEIRA

<sup>3</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>4</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS