



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

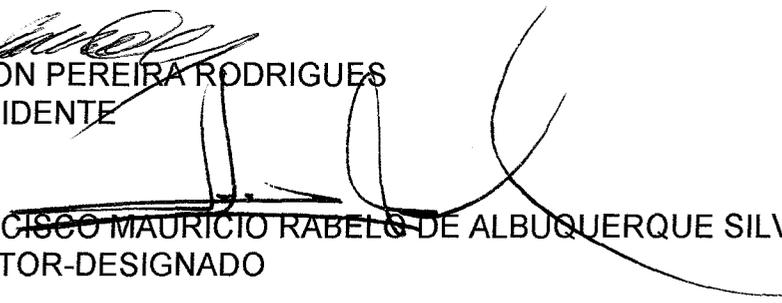
Processo nº : 11080.007993/94-96
Recurso nº : RP/201-0.390
Matéria : NULIDADE
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : COMPANHIA REAL DE DISTRIBUIÇÃO
Sessão de : 20 DE FEVEREIRO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/02-01.016

Ementa **PIS** – BASE DE CÁLCULO – SEMESTRALIDADE – LC nº 7/70, Art. 6º, PARÁGRAFO ÚNICO – MEDIDA PROVISÓRIA nº 1.212/95. Até a edição da Medida Provisória n. 1.212/95, a base de cálculo da Contribuição para o PIS, é o faturamento de sexto mês anterior ao fato gerador. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Relator) e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 4 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JORGE FREIRE, SÉRGIO GOMES VELLOSO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA e OTACÍLIO DANTAS CARTAXO.

Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

Recurso nº : RP/201-0.390

Sujeito Passivo : COMPANHIA REAL DE DISTRIBUIÇÃO

R E L A T Ó R I O

Trata-se de exigência da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, referente aos períodos de apuração de maio e junho de 1994, constituída nos termos da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores.

A decisão monocrática posicionou-se pela improcedência do recurso, sob o fundamento de o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 referir-se apenas prazo de recolhimento, cujo vencimento foi alterado por leis supervenientes.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão nº 201-72.357, em 9 de dezembro de 1998, em que decide dar provimento ao recurso voluntário por maioria de votos, nos termos da ementa de fls. 172 que se transcreve:

"NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO - As causas de nulidade no processo administrativo fiscal estão elencadas no art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72. Não pode ser inquinado de nulo o lançamento efetuado em acordo com as disposições legais de regência. PIS - Na forma das Leis Complementares nº 07, de 07.09.70, e 17, de 12.12.73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelo Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - A suspensão de excoatoriedade de norma legal pelo Senado Federal terá eficácia extunc (§§ 1º e 2º do art. 1º do Decreto nº 2.346/97). COMPENSAÇÃO - Nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e legislação complementar (IN SRF nº 67 e 21/96), a compensação poderá ser efetuada independentemente de prévia solicitação à Receita Federal. Recurso provido.

Processo nº : 1180.007993/94-96
Acórdão nº : CSRF/02-01.016

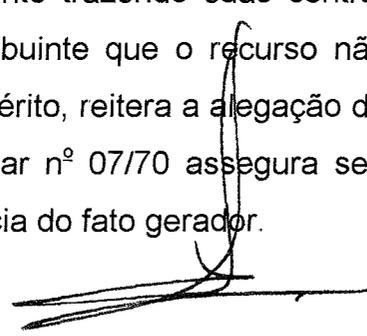
Insurgindo-se contra a decisão consubstanciada no acórdão em epígrafe, recorre o Sr. Procurador da Fazenda Nacional - ao amparo do artigo 32, inciso I, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 55/98 - à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em seu recurso de natureza especial, insurge-se contra a decisão recorrida no tange a questão da interpretação do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 no tocante a base de cálculo do PIS. Nesse caso, a Fazenda reporta-se as razões constantes do voto vencido e no Parecer PGFN/CAT nº 437/98 para sustentar que houve contrariedade a lei. Ressalta que, a teor da Lei Complementar nº 73/93, tal entendimento é de observância obrigatória pelos órgãos autônomos e vinculados ao Ministério. Por fim, pede a manutenção da decisão da instância "a quo", que bem interpretou e aplicou a lei ao caso concreto.

Pelo Despacho de fls. 188, a Presidência da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em tempo hábil, manifesta-se a recorrente trazendo suas contra-razões ao recurso especial apresentado. Aduz a contribuinte que o recurso não atende os pressupostos para sua admissibilidade e, no mérito, reitera a alegação de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 assegura seu direito a base de cálculo do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador.

É o relatório.



Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

VOTO VENCIDO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator:

O Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional aos pressupostos para a sua admissibilidade. O apelo merece se conhecido.

A Fazenda discorda da decisão recorrida, porque, seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do sexto 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

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

Processo nº : 1180.007993/94-96
Acórdão nº : CSRF/02-01.016

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 imponible – 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):

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS

- 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 com 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 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

Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

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 2/71, 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 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 contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, fundados 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 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,

Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

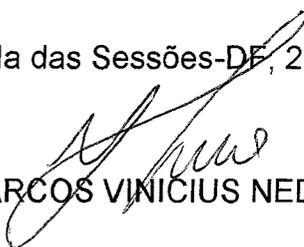
como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada em vigor da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo 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 resulta, nesse aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.

Nestes termos, dou provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões-DE, 20 de fevereiro de 2001.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

VOTO VENCEDOR

Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA:

O Recurso Especial, centra-se no fato de ser a base de cálculo do PIS, o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, isto previsto no artigo 6º da Lei Complementar n. 7/70.

Na Sessão de 19.02.2.001, vencido o Relator, por sustentar que o dispositivo não trata de base de cálculo e sim de prazo de recolhimento.

De início, constato que, exclusivamente, a Lei Complementar n. 7/70 (parcialmente alterada pela Lei Complementar 17/73) os Decretos – Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1.988 e a Medida Provisória n. 1.212 de 28 de novembro de 1995 convertida na Lei n. 9.715/98, trataram da base de cálculo do PIS. Todos os demais dispositivos legais, normatizaram prazo de pagamento: Lei n. 7.689/88 - artigo 11; Medida Provisória n. 99/89 – artigo 1º (não foi aprovada pelo Congresso); Lei n. 7.894/89 (trata apenas do aumento de alíquota do FINSOCIAL); Lei n. 7.799/89 – artigo 67; Lei n. 8.019/90 – artigo 5º; Lei n. 8.218/91 – artigo 2º; Lei n. 8.383/91 – artigo 53.

Como os Decretos–Leis foram declarados inconstitucionais, inclusive com edição de Resolução Senatorial n. 49 de 09 de outubro de 1995, tudo retornou ao *status quo ante* gerando efeitos *ex tunc* ou seja, subordinando a Contribuição para o PIS aos ditames da Lei Complementar 7/70, e alterações levadas a efeito pela Lei Complementar 17/73.

Processo nº : 1180.007993/94-96

Acórdão nº : CSRF/02-01.016

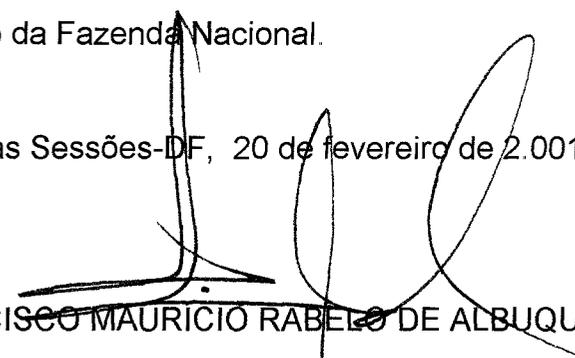
Portanto, a análise do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar n. 7/70, indica que constitui a base de cálculo da incidência o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, interpretação esta acarretada pela restauração da sistemática dessa Lei que autoriza o Contribuinte a calcular os valores devidos ao PIS, nos moldes nela insculpidos.

O E. S.T.F. nos Embargos de Declaração interpostos no RE 187182/DF, Rel. Min. Moreira Alves, decidiu que o recolhimento para o PIS, uma vez declarada a inconstitucionalidade dos Decretos – Leis 2.445/88 e 2.449/88, voltou a subordinar-se aos ditames da Lei Complementar n. 7/70.

O E. S.T.J., vem se posicionando favoravelmente ao entendimento de que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, como no RE n. 311293/DF, Rel. Min. José Delgado.

Diante do exposto, considerando que a Lei Complementar n. 7/70 vigorou até a edição da Medida Provisória n. 1.212/95, quando a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, 20 de fevereiro de 2.001



FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.