



MINISTÉRIO DA FAZENDA

45

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Da 04 / 11 / 1999
C	ST Rubrica

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13005.000293/92-64

Acórdão : 202-11.107

Sessão : 28 de abril de 1999

Recurso : 101.441

Recorrente : LOJAS WAECHTER S.A. - TECIDOS E CONFECÇÕES

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

PIS - I) 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. **II) ENCARGO DA TRD** - Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91. **III) RETROATIVIDADE BENIGNA** - A multa de ofício, prevista no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/9, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: LOJAS WAECHTER S.A. - TECIDOS E CONFECÇÕES.

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

I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à semestralidade do PIS. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tárasio Campelo Borges, Maria Tereza Martínez López e Luiz Roberto Domingo; e **II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir os encargos da TRD no período de 04.02 a 29.07.91, bem como reduzir a multa de ofício para 75%.**

Sala das Sessões, em 28 de abril de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Büehn Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Lar/cf



Processo : 13005.000293/92-64

Acórdão : 202-11.107

Recurso : 101.441

Recorrente : LOJAS WAECHTER S.A. - TECIDOS E CONFECÇÕES

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 99/110:

“A interessada acima qualificada impugna, parcial e tempestivamente (fls. 81/90), o Auto de Infração de fls. 68, lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base em levantamento efetuado com base na escrita contábil e fiscal da autuada, a falta de recolhimento da Contribuição Para o Programa de Integração Social – PIS, incidente sobre a receita de vendas de mercadorias, relativamente aos períodos de apuração de dezembro de 1990 a outubro de 1992, que resultou em crédito tributário de 53.010,46 ufirs.

2. O lançamento teve como suporte legal o artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar 7/70, combinado com o artigo 1º, § único da Lei Complementar 17/73, além do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF 142/82.

3. Na peça impugnatória, reconhecendo o inadimplemento do PIS nos períodos supracitados, mas inconformada com o montante da autuação, contesta o lançamento nos seguintes aspectos:

a- valor lançado pela fiscalização é indevido, pois foi utilizado, como base de cálculo, o faturamento mensal, ao invés do faturamento do sexto mês anterior, como estaria previsto na LC 07/70;

b- caráter confiscatório da multa de ofício, no percentual de 93%, que teria sido aplicada sobre os valores do crédito tributário principal devido.

4. Alega também que “a dívida impugnada cresceu demasiado e assustadoramente pela utilização de índices de correção monetária questionáveis”, o que tornou esta dívida impagável. Defende, por isto, a realização de prova pericial contábil para que seja apurado o real montante do crédito fiscal, incluindo o principal, multa, taxas de juros e correção monetária.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13005.000293/92-64**Acórdão : 202-11.107**

A Autoridade Singular desconheceu do pedido de produção de provas, por considerá-lo desnecessário, e julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS”

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento do PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social – é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes (multa de ofício e juros moratórios).

No cômputo do valor a ser lançado a título de PIS com base na Lei Complementar 07/70, deve-se levar em conta, obrigatoriamente, as alterações dos prazos de recolhimentos estabelecidas nas Leis 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91.

AÇÃO FISCAL (parte litigiosa) PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 114/115, onde reitera os argumentos de sua impugnação.

As fls. 117/120, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 13005.000293/92-64

Acórdão : 202-11.107

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

O presente lançamento, decorrente da falta de recolhimento da Contribuição ao PIS, tendo em vista a Resolução do Senado Federal nº 49/95 e as disposições da MP nº 1.175/95 e suas reedições, foi ajustado nos termos da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, excluídos os efeitos dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, julgados inconstitucionais pelo STF.

Quanto ao inconformismo da Recorrente em relação à utilização, como base de cálculo, do faturamento mensal, ao invés do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, como estaria previsto na LC nº 07/70, a par dos judiciosos fundamentos da decisão recorrida, adoto e transcrevo, a seguir, as razões de decidir, neste particular, deduzidas no voto condutor do Acórdão nº 202-10.761, de 08.12.98, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

"A recorrente pleiteia, ainda, que seja refeito o cálculo do valor tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista Lei Complementar 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como exigiram os autuantes."

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



Processo : 13005.000293/92-64
Acórdão : 202-11.107

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.

Desse modo, o faturamento não 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 7/70 não se refere à base 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):

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 13005.000293/92-64
Acórdão : 202-11.107

- 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 de 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 7/70 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 do 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.



Processo : 13005.000293/92-64
Acórdão : 202-11.107

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, 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 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 sobre à égide da LC 7/70, 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-Lei nº 2.445 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: "as contribuições devidas ao PIS e 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 7/70 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-Lei.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13005.000293/92-64
Acórdão : 202-11.107

Ocorre, porém, que legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS. A Lei 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seu artigo 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nº 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 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei 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 mais importantes conclusões:

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)
- f) a Suprema Corte³ e o antigo Tribunal Federal de Recursos⁴ 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.
- g) 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;
- h) o art. 6º da LC 7/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13005.000293/92-64

Acórdão : 202-11.107

i) a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei quis regular prazo de recolhimento de tributo e não base de cálculo, interpretando-a da seguinte forma: a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho;

j) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS (Lei nº 7.691/88, Lei nº 8.019/90 e Lei nº 8.218/91);"

No que tange à alegada ilegalidade do caráter confiscatório da multa de ofício aplicada e de serem questionáveis os índices de correção monetária utilizados na atualização do crédito tributário, nada a acrescentar aos bem lançados fundamentos da decisão recorrida.

A respeito do encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho e, afinal, reconhecido pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.

Finalmente, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, a multa de ofício, prevista no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a imposição do encargo da TRD no período acima assinalado e reduzir a multa de ofício aplicada nos percentuais de 80% e 100% para 75%.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 1999

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO