



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 18 / 05 / 2000
C	
	Rubrica

**Processo** : 13819.001825/96-11

**Acórdão** : 201-72.377

**Sessão** : 10 de dezembro de 1998

**Recurso** : 107.493

**Recorrente** : DIANA PRODUTOS TÉCNICOS DE BORRACHA LTDA.

**Recorrida** : DRJ em Campinas - SP

**PIS – ICMS – BASE DE CÁLCULO** - O ICMS integra o preço de venda da mercadoria, e, estando agregado ao mesmo, inclui-se na receita bruta ou faturamento, devendo ser excluído desta somente para obtenção da receita líquida, na forma da Instrução Normativa nº 51, de 03/11/78. 2) A base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento, nela se incluindo todas as parcelas que o compõem. Não havendo dispositivo legal que autorize a exclusão do ICMS desse valor, integra ele àquela base de cálculo. **DEPÓSITOS JUDICIAIS EFETUADOS EM ATRASO** - O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento tem natureza de infração fiscal. O depósito judicial da quantia devida suspende a exigibilidade do crédito tributário, de conformidade com o artigo 151, II, do CTN, desde que o valor depositado corresponda exatamente àquele devido, caso seja menor, cabe à Fazenda Pública cobrar a diferença, acrescendo-lhe os encargos legais. 2) A sistemática da imputação proporcional de pagamento, utilizada pela autoridade fiscal para cobrar a diferença devida, encontra esteio no artigo 163 do Código Tributário Nacional, e considera que no montante pago fora do prazo estão incluídas as parcelas referentes às penalidades legais, sendo feita uma proporção entre o valor pago e quanto de tal valor corresponde a multa e juros devidos, determinando o crédito tributário principal remanescente, não se vislumbrando ilegalidade em tal procedimento. **PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR nº 07/70 - PRAZO DE RECOLHIMENTO** – 1) A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 07/70 veicula prazo de recolhimento. 2) O prazo de recolhimento não é matéria reservada à lei complementar, não havendo, desse modo, óbice a sua fixação ou alteração por lei ordinária. 2) É lícita a alteração nos prazos de recolhimentos do PIS determinados por leis ordinárias que modificaram as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
DIANA PRODUTOS TÉCNICOS DE BORRACHA LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro (Relator) Valdemar Ludvig. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 1998

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora-Designada**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Serafim Fernandes Corrêa, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.  
cl/ovrs



**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377  
**Recurso** : 107.493  
**Recorrente** : DIANA PRODUTOS TÉCNICOS DE BORRACHA LTDA.

### RELATÓRIO

A empresa acima identificada, impugna o Auto de Infração de fls.104/109, que exige-lhe o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos valores de 1.170.071,67 UFIR, referente a fatos geradores ocorridos até 31/12/94, e R\$ 137.727,47, referentes a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95, correspondente aos períodos de apuração janeiro de 1991 a maio de 1996.

Em sua impugnação, apresentada tempestivamente, a autuada contesta a exigência fiscal alegando em suma que:

- os Agentes Fiscais ao elaborarem o levantamento consideraram como base de cálculo dos tributos valores incompatíveis com aqueles constantes dos registros contábeis da empresa, tornando irreais as bases do processo e conduzindo à conclusões distorcidas;

- contrariando o disposto na Instrução Normativa n.º 20/94, foram incluídos na base de cálculo da contribuição os encargos financeiros contido nos preços das vendas a prazo, levando a um superdimensionamento de sua base de cálculo;

- os Agentes Fiscais entenderam que alguns depósitos judiciais por terem sido efetuados fora do prazo, estariam embutidos dos valores referentes aos juros de mora e multa de mora, determinando que do valor nominal depositado fosse abatido os percentuais das verbas acima referidas, reduzindo assim o montante do depósito judicial realizado;

- desta forma, estando caracterizadas as distorções verificadas na apuração dos valores apontados no auto de infração, requer seja o mesmo declarado nulo.

A autoridade julgadora monocrática, indefere a impugnação em decisão sintetizada na seguinte ementa:

#### **“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS**

**FALTA DE RECOLHIMENTO** – A ausência ou insuficiência do recolhimento da contribuição devida para o Programa de Integração Social – PIS, justifica o lançamento de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

DIFERENÇA DE RECOLHIMENTO OU DE DEPÓSITO – IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL – O depósito ou pagamento parcial do débito por parte do sujeito passivo não extingue completamente o crédito tributário, ensejando ao sujeito ativo a aplicação do método de imputação proporcional de pagamentos, ao abrigo do art. 163, do CTN. A diferença apurada, em ação fiscal, passa a ser exigida com os acréscimos legais pertinentes.”

Inconformada com a decisão de primeiro grau apresenta recurso a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na fase impugnatória, e protestando ainda, pela inclusão na base de cálculo da contribuição da parcela referente ao ICMS, bem como da não observância do disposto no artigo 6º e seu parágrafo único da LC nº 07/70.

Às fls. 189/191, encontram-se as contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção do lançamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

Tomo conhecimento do recurso por tempestivo e apresentado dentro das formalidades legais.

A presente lide se refere à perfeita identificação da base cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, com observância na sua legislação de regência.

No tocante às reclamações da recorrente referentes à inclusão na base de cálculo da exação de variações monetárias ativas, e à parcela do ICMS, entendo não estar com razão a contribuinte, uma vez que não logrou demonstrar com precisão as parcelas consideradas como variações monetárias incluídas indevidamente na base de cálculo do tributo, e quanto ao ICMS, está correta sua inclusão na base de cálculo do PIS, uma vez que este imposto está imbutido no preço do produto comercializado.

Mas, em se tratando de base de cálculo da Contribuição para o PIS, esta somente poderá ser perfeitamente identificada, a partir do verdadeiro tratamento que se atribuir ao seu fato gerador, como veremos a seguir.

A Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, foi criada pela Lei Complementar n.º 07/70 com a finalidade específica de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Em se tratando de base de cálculo da contribuição e seu fato gerador, necessário se faz reportarmos ao dispositivo legal que os define, que é o artigo 6º e seu parágrafo único:

“Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo Correspondente à contribuição referida na alínea *b* do artigo 3º será processada mensalmente a partir 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 Lei Complementar embora editada em setembro de 1970, pelo *caput* do artigo 6º, acima reproduzido, a contribuição por ela instituída somente passou a existir a partir de julho de 1971, sendo portanto, a hipótese de incidência (fato gerador) da primeira contribuição o exercício da atividade empresarial neste mês. E de conformidade com disposto no parágrafo único,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

a base de cálculo da referida exação referente àquela hipótese de incidência, seria o faturamento do sexto mês anterior, ou seja de janeiro de 1971. Logo, não há dúvidas de que o fato gerador da Contribuição para o PIS, seja o faturamento, mas este só se consolida com o exercício da atividade empresarial no sexto mês posterior à base de cálculo.

Senão vejamos: a definição de fato gerador, conforme ensina o artigo 114 do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

Conforme estabelece o *caput* do artigo 6º, a contribuição foi oficialmente criada, em julho de 1971, e a condição necessária e suficiente para que ela passasse a existir, era sem sombra de dúvidas, a atividade empresarial dos contribuintes naquele momento. Se a empresa não estivesse oficialmente em atividade naquele mês, não haveria como se falar de Contribuição para o PIS, mesmo que estivesse em atividade em janeiro de 1971. Neste caso haveria somente a base de cálculo, mas a hipótese de incidência (fato gerador), não mais existia. Por outro lado, uma empresa em atividade em julho de 1971, a hipótese de incidência da contribuição estava presente, mas se ela não existisse em janeiro de 1971, não haveria contribuição a recolher, embora ocorrido o fato gerador, pois, a base de cálculo seria 0 (zero).

Buscando a lição de Hamilton Dias de Souza, que louvado em Ruy Barbosa Nogueira, Amilcar de Araújo Falcão e Alfredo Augusto Becker, conclui:

**“3.1 A base de cálculo é a expressão mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, a medida de grandeza do fato impositivo, Salienta Ruy Barbosa Nogueira que a base de cálculo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica do fato gerador; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador.**

**3.2 Tendo em vista ser a base de cálculo a medida de grandeza do fato gerador, acentua Amilcar de Araújo Falcão que é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador; tal inerência afere-se, como é óbvio, por este último. Continua o ilustre jurista, salientando:**

**De outro modo, inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim desnaturar o tributo.**



Processo : 13819.001825/96-11  
Acórdão : 201-72.377

**3.3 A base de cálculo reveste-se de tão grande importância que alguns autores, como Alfredo Augusto Becker, identificam-na com o núcleo da hipótese de incidência, concluindo que há tantas diferentes espécies tributárias quantas as bases de cálculo existentes.**

**3.4 Insofismável, portanto, que a base de cálculo deverá adequar-se à hipótese de incidência, visto que é um de seus aspectos, ou sua expressão mensurável.**

**3.5 No caso em exame, a Lei Complementar nº 7/70 estabelece que as empresas contribuem ao Fundo de Participação com uma importância calculada sobre o faturamento (salvo as exceções previstas na lei).”**

Este entendimento, é defendido também pelo saudoso tributarista Geraldo Ataliba, conforme Parecer emitido por seu escritório jurídico, do qual extraímos a seguinte lição:

**“Se as disposições dos decretos-lei nºs 2.445 e 2.449/88 são inconstitucionais, o PIS volta a ser calculado com o que dispõe a lei complementar nº 07/70 (com a alteração da lei complementar nº 17/73), dado que nenhuma lei posterior cuidou dos critérios de cálculo.**

**O PIS é obrigação tributária cuja nascimento ocorre mensalmente. O fato “faturar” é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.**

**Reputa-se nascida (a obrigação tributária de recolher o PIS) no dia 1º de cada mês, com o ato de faturação do contribuinte. Isso é imediata e clara consequência da lei complementar 7/70.**



Processo : 13819.001825/96-11  
Acórdão : 201-72.377

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de “faturar”, e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para “medir” o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para quantificação da obrigação em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo. Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: *“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”*

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base em momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da lei complementar nº 7/70, evidencia que nenhum deles – com



**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

**exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-lei 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).**

**Deveras, há disposições acerca (i) do prazo de recolhimento do tributo e (ii) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).**

**Consequentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”**

Posteriormente à edição das Leis Complementares 07/70 e 17/73, vários diplomas legais foram baixados no sentido de se normatizar suas regras, até que em 1988 já no findar da vigência da velha Carta Constitucional surgiram os Decreto-Leis nºs 2.445 e 2.449, revogados pelo Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, com base nos referidos decretos-leis ora revogados, deu-se a edição de outros textos legais alterando os prazos de recolhimento da contribuição, bem como introduzindo critérios de indexação da base de cálculo.

Em primeiro lugar cabe registrar que essa legislação ao modificar prazos ou indexar tributos e contribuições, toma sempre por parâmetro ou termo inicial, o momento da ocorrência dos fatos geradores.

E para o caso específico da Contribuição para o PIS, a administração tributária sempre entendeu como fato gerador o período de apuração da base de cálculo da contribuição, e não o momento que se consuma seu pagamento, somente a partir da Medida Provisória de n.º 596 de 26/08/94 é que a indexação dos tributos passou também a adotar por termo inicial o período de apuração dessas contribuições.

Constata-se assim, que o legislador findou por reconhecer que existe diferença entre o momento de ocorrência da hipótese de incidência do tributo (aspecto temporal da hipótese de incidência), e o período de apuração de sua base imponible (aspecto material da hipótese de incidência).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

Os dispositivos dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449 foram citados somente para deixar claro que a legislação que lhes seguiu está com eles totalmente compatibilizada, portanto, é necessária a abstração da existência dos citados decretos-leis para tentar compatibilizar as Leis nºs 7.799/89; 8.012/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; a Medida Provisória nº 596/94 e suas republicações e as Leis nºs 9.065/95 e 9.069/95, com o que dispõem os artigos da Lei Complementar nº 07/70, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade dos citados decretos-leis pelo Supremo Tribunal Federal, e a suspensão de suas execuções pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal.

Para que seja obtida a integração das leis que se seguiram aos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, com a Lei Complementar nº 07/70, uma vez que tais decretos-leis foram anulados com efeito *ex tunc*, é necessário a abstração de suas regras e seus efeitos jurídicos, e fixação mais uma vez das seguintes premissas:

1) todos os dispositivos que tratam da base de cálculo, alíquota, data de ocorrência da hipótese de incidência e da própria hipótese de incidência do PIS são aqueles fixados pela Lei Complementar 07/70, com as modificações da Lei Complementar nº 17/73 que alterou a alíquota;

2) sendo verdadeira a premissa anterior, tem-se que:

a) - **o fato gerador** da contribuição para o PIS não é o faturamento mensal;

b) - **o fato gerador** da contribuição para o PIS é a atuação estatal consistente no pagamento do abono salarial e do seguro desemprego, provocada pelo exercício da atividade própria da empresa-empregadora-contribuinte;

c) - a base imponible é o faturamento mensal; e

– a hipótese de incidência é do tipo que tem previsão legal de ocorrência do fato imponible para determinado momento.

Assentadas as colocações anteriores, é possível finalmente, o exame das normas que estabeleceram os prazos de recolhimento e a indexação dessa contribuição.

De início é necessário notar que toda a legislação que se seguiu aos Decretos-leis anulados tratam da contribuição por eles modificada.

Esse fato é constatável com clareza mediana porque:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13819.001825/96-11**  
**Acórdão : 201-72.377**

1) todos os diplomas legais confundem o fato gerador da contribuição com sua base de cálculo, dando-lhe feição de imposto (tributo não vinculado); e

2) toda essa legislação, entende devida a contribuição no próprio mês de apuração da base de cálculo, consoante, art. 1º, V, e 2º, I do Decreto-lei n.º 2445/88.

Feita essa constatação é de se concluir que todos esses diplomas legislativos que se seguiram aos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, fixando prazo de recolhimento e indexação da contribuição, com base nas modificações introduzidas pelos citados decretos-leis, por representarem ou repercutirem efeitos jurídicos decorrentes dos Decretos-leis anulados, estão também destruídos ou anulados.

Essa é a conclusão a qual se chega, tendo em vista a total inadequação das normas supervenientes de indexação e fixação de prazos de recolhimento, porque consonantes com os decretos-leis anulados que davam feição de imposto ao PIS, o qual foi expressamente recepcionado como uma contribuição pela Carta Magna de 1988 e, como tal, determinado pela Lei Complementar n.º 07/70.

O Supremo Tribunal Federal em voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no processo de Embargos Declaratórios em Recurso Extraordinário n.º 178.237-4/DF, manifestou a seguinte posição com relação a legislação que sucedeu aos decretos-leis anulados:

**“No mérito, improcede o que articulado. De acordo com o voto condutor do julgamento, o extraordinário foi provido para, reformado o acórdão recorrido, afastar a exigibilidade da contribuição, considerados os Decretos-Lei n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 com os seus *consectários pertinentes*. De qualquer maneira, o provimento dos declaratórios da contribuinte atende aos reclamos da União, no que esclarecido subsistente a cobrança do PIS nos moldes da Lei Complementar n.º 7/70.”** (grifamos).

O Poder Judiciário, nas diversas oportunidades que teve de se manifestar sobre a matéria, nos forneceu valioso subsídio, dentre os quais destaco o Voto proferido pelo Juiz Relator Gilson Dipp da 4ª Região no Agravo de Instrumento n.º 96.04.62019-3-RS, *verbis*:

**“A decisão agravada merece reforma.**

**As alterações introduzidas, pelas Leis n.ºs 8.218/91, art. Art. 15, e 8.383/91, art. 52, inc. IV, dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição ao PIS. A primeira determinou o**



Processo : 13819.001825/96-11  
Acórdão : 201-72.377

pagamento até 05 de agosto de 1991, dos encargos relativos aos fatos geradores ocorridos em maio e junho do mesmo ano. A Segunda fixou o recolhimento contributivo no termo do dia 20 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Todavia, a base de cálculo da referida contribuição é a estabelecida pelo § único, do art. 6º, da Lei Complementar nº 07/70, “*verbis*”:

*“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”*

Tem-se, portanto, que o fato gerador é o faturamento, e a base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior.

**Em face do exposto, dou provimento ao agravo.”**

Nesse sentido já caminhava a jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, ao distinguir o fato gerador das contribuições do fato gerador dos impostos, salientando que o PIS tinha como hipótese de incidência o exercício da atividade empresarial, provocadora da atividade estatal. É o que se vê da AMS nº 92.428-PE (RTFR nº 88, pags. 178 e seguintes) que também distingue o fato gerador do PIS de sua base de cálculo:

**“EMENTA: Tributário. PIS. Natureza Jurídica. Hipótese de incidência. Cobrança na base do faturamento mensal. Compatibilidade com a exigência do I.U.C.L.E.E.M.**

- 1. A contribuição para o PIS insere-se na categoria de tributo, pouco importando o *nomem juris* que se lhe atribua.**
- 2. Referida contribuição tem como hipótese de incidência (fato gerador) o exercício da atividade empresarial, exercida na forma coletiva ou individual, como pessoa jurídica, tal como conceituada na legislação do Imposto de Renda. Equiparam-se**



Processo : 13819.001825/96-11  
Acórdão : 201-72.377

*a empresa, para esse efeito, as atividades sem fins lucrativos exercidas com o com concurso de empregados. (grife-se).*

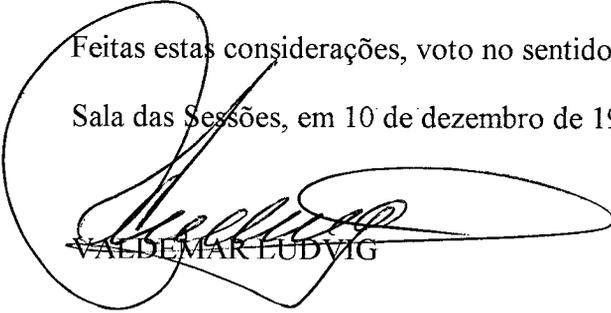
3. *O faturamento mensal – uma das bases de cálculo do tributo em comento – representa um aspecto da hipótese de incidência, vale dizer, é mera expressão econômica ou parâmetro utilizado pelo legislador a fim de apurar-se o quantum devido ao Programa de Integração Social – PIS. (grife-se).*
4. Assim dirimida a *quaestio juris*, as contribuições para o PIS, podem ser exigidas concorrentemente com o imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, que possui fato gerador diverso.
5. **Segurança denegada. Improvimento do recurso.**

Na esfera administrativa, também encontramos uma vasta jurisprudência acoplada a este entendimento, dentre as quais destaca-se o Acórdão nº 101-91.131, relatado pelo eminente Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sintetizado na seguinte ementa:

**“I.R.P.J. – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. FATO GERADOR. MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA. O fato gerador da Contribuição para o PIS, nos termos do artigo 3º, “b” e parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nº 07, de 1970, tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial, e sua base de cálculo é o faturamento verificado no 6º mês anterior ao da incidência. Recurso conhecido e provido.”**

Feitas estas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 1998

  
VALDEMAR LUDVIG



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

**VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA  
 RELATORA-DESIGNADA**

Reporto-me ao relatório de fls. \_\_/\_\_, de lavra do ilustre Conselheiro Valdemar Ludvig.

Trata a presente controvérsia do recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de JANEIRO de 1991 a MAIO de 1996.

Exsurge dos autos que a defesa apresentada pela recorrente traz os seguintes argumentos:

a) ser indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS;

b) que, com a declarada inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n<sup>os</sup> 2.445/88 e 2.449/88, prevaleceriam as normas veiculadas pela Lei Complementar n<sup>o</sup> 07/70, devendo ser utilizado para base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador;

c) que efetuou depósitos correspondentes às contribuições questionadas, e que a autoridade fiscal apurou diferenças entre os valores que entendia devidos e aqueles efetivamente depositados, como também entendeu que os depósitos efetuados fora do prazo traziam embutidos os valores referentes aos juros de mora e à multa de mora.

No tocante à inclusão na base de cálculo da Contribuição para o PIS de valores correspondentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, reiteradas são as decisões deste Colegiado reconhecendo ser incabível. Tal entendimento tem se apoiado na não inclusão do valor correspondente ao ICMS entre as parcelas que estão legalmente autorizadas a serem excluídas da base de cálculo da referida contribuição.

Também que, conforme mandamento do artigo 3<sup>o</sup>, b, da Lei Complementar n<sup>o</sup> 07/70, a parcela referente à contribuição efetuada com recursos próprios da empresa, aquela cuja incidência persiste após a CF/88, deve incidir sobre o faturamento da empresa.

Tendo-se o faturamento na mesma acepção de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, socorremo-nos da legislação do Imposto de Renda, para obtermos a definição legal da mesma no artigo 12 do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.598/77, que determina:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

“Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.”

De tal análise, podemos concluir que os impostos excluídos da base de cálculo da contribuição constam em parcelas separadas nas notas de vendas, enquanto o ICMS integra o preço da mercadoria, e, estando agregado ao preço de venda, inclui-se na receita bruta, devendo ser excluído desta somente para obtenção da receita líquida, na forma da Instrução Normativa nº 51, de 03/11/78.

A tese vencedora no Colegiado reforça-se com o pronunciamento reiterado do Superior Tribunal de Justiça, cristalizado na Súmula nº 68 daquele Pretório, que determina: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

Embora refira-se ao ICM, entende-se ser a sua determinação extensível ao ICMS, vez que este tributo veio substituir aquele, trazendo a mesma sistemática de cálculo e de cobrança, não deixando margens a dúvidas quanto à pertinência da incidência da Contribuição para o PIS sobre os valores do ICMS.

Outro ponto de inconformação da recorrente deve-se ao fato de a autoridade fiscal, ao observar que foram efetuados depósitos judiciais fora do prazo, calculou os encargos moratórios referentes a tal atraso.

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

O depósito judicial da quantia devida suspende a exigibilidade do crédito tributário, de conformidade com o artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, entretanto, para que tal ocorra, o valor depositado deve corresponder exatamente àquele devido, caso seja menor, cabe à Fazenda Pública cobrar a diferença, acrescendo-lhe os encargos legais.

A sistemática da imputação proporcional de pagamento, utilizada pela autoridade fiscal para cobrar a diferença devida, encontra esteio no artigo 163 do Código Tributário Nacional, e considera que no montante pago fora do prazo estão incluídas as parcelas referentes às penalidades legais, sendo feita uma proporção entre o valor pago e quanto de tal valor corresponde a multa e juros devidos, determinando o crédito tributário principal remanescente, não se vislumbrando ilegalidade em tal procedimento.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13819.001825/96-11**  
**Acórdão : 201-72.377**

Outra argumentação de defesa apresentada pela recorrente repousa no pleito de que seja acolhida a tese da dilação do aspecto temporal do fato gerador da Contribuição para o PIS para o sexto mês seguinte àqueles em que foi auferido o faturamento.

No entender da recorrente, esse seria o mandamento determinado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, *in verbis*:

“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”.** (destacamos)

A nosso ver, a norma do parágrafo único, em nenhum momento dá margem à interpretação de que o fato gerador da contribuição de um determinado mês é o faturamento ocorrido no sexto mês subsequente. Entendemos que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

É inegável que a técnica redacional empreendida para confecção da norma não foi das melhores, mas não se queira, sob o manto dessa obscuridade, empreender-se interpretações ao dispositivo que passam sobre a consideração de institutos do direito tributário.

A interpretação de uma lei, máxime daquelas que tratam de tributação, deve ter natureza meramente declaratória, sendo essa a lição que resta do magistério de Amílcar de Araújo Falcão<sup>1</sup>:

“Interpretação é a atividade lógica, em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei. O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a acepção, o significado e o alcance. Pode ocorrer que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo-se entre a dicção da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes, de modo que a fórmula verbal signifique menos (*minus dixit quam voluit*) ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se intentava dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (*mens legis*), não amplia nem restringe aquele mesmo sentido. É um erro, ou uma impropriedade, como se vê falar, em um caso, em interpretação extensiva e, no outro, em interpretação restritiva. Qualquer que seja a hipótese, será sempre declaratória a interpretação.”

<sup>1</sup> Introdução ao Direito Tributário, Ed. Rio, 1976, pp. 72/73.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

Na espécie, a Lei Complementar nº 07/70, em seu artigo 3º, *b*, definiu que a base de cálculo da contribuição, para as empresas não exclusivamente prestadoras de serviços, seria o faturamento. A Resolução do Banco Central nº 482/78, em seu inciso I, esclareceu que a base de cálculo seria a receita bruta calculada com supedâneo nas regras estabelecidas pelo imposto de renda, determinada na forma do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Deste modo, tratando-se de Contribuição para o PIS, as operações de vendas de mercadorias ou de mercadorias e serviços seriam o suporte fático sobre o qual iria incidir a norma tributária, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária, o que se encontra confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, na análise do RE nº 100.790-7/SP, e pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, através do julgamento das AMS nºs 92.428-PE, 90.628-SP e 92.485-RS, que firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o conjunto de negócios ou operações que enseja o faturamento.

O fato gerador caracteriza a situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência do tributo. Amílcar de Araújo Falcão, citado por Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, ao discorrer sobre os efeitos do fato gerador, lembra que um dos efeitos conseqüentes ou integrante do fato ou conjunto de fatos, ou estado de fato ao qual o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica é a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária.

A relevância do fato gerador tributário exsurge diante da pluralidade de conseqüências que emana, todas envolvendo aspectos essenciais do fenômeno tributação.

José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup>, também ao tratar sobre os pressupostos indispensáveis à configuração do fato gerador, ressalta a importância da determinação do momento da sua ocorrência, como a seguir:

“O aspecto temporal consiste na fixação de um determinado momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado. Embora a materialidade tributária possa ser composta, integrada, por diversos acontecimentos, tem que ser considerada una e incidível, razão pela qual é inadequada a classificação de simples ou complexos, instantâneos ou continuados. A incidência tributária ataca unicamente o resultado da materialidade, que, enquanto não verificada, não faz eclodir o tributo, desencadeando efeitos que lhe são pertinentes.

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª edição, 1986, p. 455.  
<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, Dialética, 1997, p.160.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13819.001825/96-11**  
**Acórdão : 201-72.377**

O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, verificando-se que a legislação elege variados momentos em que o tributo passa a ter nascimento (...).”

Diante da pluralidade de conseqüências que emana, o fato gerador de uma obrigação tributária deve ter definição clara e precisa, e, a norma do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 sequer traz a expressão “fato gerador”, apenas a palavra “calculada” é utilizada para referir-se ao valor devido para efeitos de pagamento do crédito tributário, componente da prestação a que está obrigado o sujeito passivo.

Embora a interpretação dessa norma seja a causa de profundos debates no âmbito deste Colegiado, o Conselheiro Marcus Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso Voluntário nº 100.954, apresenta pensamento coincidente com aquele que defendemos, e, a certa altura do seu voto assim se posiciona:

“(...) parece claro que o art. 6º da LC7/70 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, 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 a nenhum fato gerador;

(...)

Além disso, não há no artigo 6º da LC7/70 qualquer referência a fato gerador ou, como que a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum dos seus aspectos (material, temporal, espacial e quantitativo), há de ser integralmente definida pela lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13819.001825/96-11**  
**Acórdão : 201-72.377**

O legislador, a meu ver, é verdade em precária técnica de redação, quis referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês de 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 para o 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.” (destaques do original)

Pensamos que não há outro modo de se raciocinar: o escopo do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 foi o de estabelecer os prazos para o recolhimento da Contribuição para o PIS, o que é corroborado pela análise da legislação que seguiu referida lei complementar, tanto a que lhe normatizou quanto a que lhe alterou:

1) o *caput* do artigo 6º da LC nº 07/70 delibera 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 determinava que o seu recolhimento deveria se dar no dia 10 de julho, adotando-se a tese defendida pela recorrente, de que o fato gerador seria o faturamento de julho, como poderia o tributo ser recolhido antes de estar completo o fato que lhe deu origem?

2) o Ato Declaratório Normativo CST nº 35/75 deixava à opção do sujeito passivo a apropriação da Contribuição para o PIS, como custo da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho);

3) se adotada a hipótese de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 refere-se à data da ocorrência do fato gerador, ter-se-ia que admitir que a norma do artigo 2º, parágrafo único, *a*, do Decreto-Lei nº 2.445/88, que estabelecia que o prazo de recolhimento seria até o dia 10 (dez) do mês subsequente àqueles em que fossem devidos, podendo o Conselho-Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP ampliar para até 3 (três) meses este prazo, teria alterado aquele dispositivo, trazendo a indicação de que o fato imponível passaria a ser o faturamento do terceiro mês subsequente. Tal situação, levaria à não obrigatoriedade dos recolhimentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1988, vez que, a partir de julho, quando tais recolhimentos deveriam ocorrer, a norma da LC nº 07/70 teria sido alterada, e *ex vi* do artigo 144 do CTN, deveria aplicar-se a sistemática do Decreto-Lei nº

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

2.445/88, que admitiria o recolhimento apenas das contribuições referentes aos três meses anteriores;

4) entretanto, a Resolução nº 01, de 29/07/88, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS/PASEP, cujo inciso IV, determinou: "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 1988." Pensamos que o escopo de tal ato normativo seria observar que as contribuições relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março, cujo recolhimento se daria após a entrada em vigor do referido decreto-lei, deveria ser efetuado em conformidade com as determinações das Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, o que seria absolutamente desnecessário, caso a alteração houvesse se referido à data da ocorrência do fato gerador.

5) tal pensamento se conforma com a dicção do artigo 11 do mesmo Decreto-Lei nº 2.445/88, que dispensou o recolhimento das contribuições referentes aos fatos geradores dos meses 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 referente àqueles meses, conforme a sistemática da Lei Complementar nº 07/70, com o recolhimento daquela correspondente aos fatos geradores ocorridos em julho, agosto e setembro, sob a égide das novas determinações do referido decreto-lei.

A associação à corrente que entende que a norma do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula prazo de recolhimento tem como efeito a consideração de que tal preceito, embora insito em lei complementar, poderia ser modificado por lei ordinária, vez que está assente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que, se matéria não exclusiva de lei complementar, por determinação do artigo 146, da Constituição Federal, for por ela veiculada terá sempre eficácia de lei ordinária, e por outra lei ordinária poderá ser modificada.

E, em não sendo o prazo para recolhimento dos tributos matéria enumerada entre aquelas reservadas à lei complementar, mesmo se eventualmente tratada em lei complementar, tem-se que a sua alteração poderá se dar por meio de lei ordinária, vez que, nesse aspecto, a lei, embora formalmente complementar, será materialmente ordinária.

Assim, estariam legitimadas as alterações do prazo de recolhimento indicado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 quando normatizadas por leis ordinárias constitucionalmente válidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13819.001825/96-11  
**Acórdão** : 201-72.377

Esse entendimento encontra-se clarificado em vários pronunciamentos do Poder Judiciário, como expresso no Mandado de Segurança nº 95.0024417-9, em sentença do MM. Juiz Federal Substituto da 9a. Vara Federal em Porto Alegre, que assim averbou:

“(…) No que tange à pretensão de continuar recolhendo o PIS no prazo da Lei Complementar 7/70 não há como prosperar. A Lei Complementar foi alterada nesse aspecto pelas Leis 7.691/88, 7.799/89, 8.019/90, 8.212/91 e 8.383/91, estando atualmente em vigor a Lei 9.065/95. Não merece acolhida o argumento de que o prazo previsto na Lei Complementar 07/70 não podia ser alterado por lei ordinária. É que o prazo de recolhimento não é matéria reservada à lei complementar, não havendo, desse modo, óbice a sua fixação ou alteração por lei ordinária.”

Também neste sentido a manifestação do MM. Juiz Federal Substituto da 2a. Vara Federal em Porto Alegre, no MS 96.0014073-1:

“(…) As alegações no sentido de que a correção monetária e os prazos de pagamento seriam aqueles previstos no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 07/70 demonstra-se desprovida de plausibilidade. Ocorre que, não obstante tenham sido reconhecidos inconstitucionais os Decretos-lei 2.445 e 2.449, outros diplomas legais dispuseram sobre tais matérias, como bem referido pela autoridade impetrada, além do que a matéria não é privativa de lei complementar.

Não há que se falar também em inconstitucionalidade na alteração do prazo face ao preceituado.”

Assim, o prazo de recolhimento determinado pela Lei Complementar nº 07/70 foi sucessivamente alterado a partir da Lei nº 7.691/88, sendo que, no período abrangido no auto de infração – janeiro de 1991 a maio de 1996 –, houve várias alterações para referido prazo de recolhimento, que foram veiculadas por leis ordinárias.

Com efeito, tendo-se que a norma do artigo 6º da Lei nº 07/70 veicula prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS, matéria cuja alteração pode dar-se por meio de lei ordinária, resta claro que autuação está em total consonância com as determinações das normas que alteraram referida lei complementar, o que torna sem objetivo as argumentações da recorrente.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 1998

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA