



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 07/02/2001
C	Rubrica

82

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

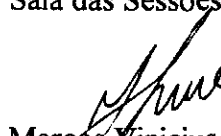
Sessão : 08 de novembro de 2000
Recurso : 111.810
Recorrente : MÁQUINAS OPERATRIZES ZOCCA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

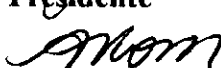
PIS - BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO - O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de 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 a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MÁQUINAS OPERATRIZES ZOCCA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Maria Tereza Martínez Lépez.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Adolfo Montelo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente) e Ricardo Leite Rodrigues.
Imp/cf/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558
Recurso : 111.810
Recorrente : MÁQUINAS OPERATRIZES ZOCCA LTDA.

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. 50/66:

"A empresa qualificada acima foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da contribuição ao PIS do período de janeiro de 1994 a setembro de 1995.

Conforme descrição dos fatos de fls. 09 e demonstrativo de fls. 12 a 17, o autuante constituiu o crédito tributário no valor de 214.091,99 Ufir, sendo 96.516,11 Ufir de contribuição, 21.059,77 Ufir de juros de mora e 96.516,11 Ufir de multa proporcional a cem por cento do valor da contribuição, mais R\$146.340,22, sendo R\$63.527,98 de contribuição, R\$19.284,26 de juros de mora e R\$63.527,98 de multa proporcional.

A base legal do lançamento foi: quanto a contribuição, Lei Complementar nº 7/1970, art. 3º, alínea "b", combinado com a Lei Complementar nº 17/1973, art. 1º, parágrafo único, Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142/1982, Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II; juros de mora, Lei nº 8.383/1991, art. 54, par. 2º, Lei nº 8.981/1995, art. 84 e § 5º, Lei nº 9.069/1995, art. 38, § 1º, Lei nº 9.065/1995, art. 13; multa proporcional, Lei nº 8.218/1991, art. 4º, inciso I.

Devidamente cientificada em 27/06/1996, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração à fl. 8, a interessada apresentou a impugnação de fls. 23 a 29, acompanhada dos documentos de fls. 30 e 31.

Nela a impugnante alegou que a base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, conforme estabeleceu a Lei Complementar nº 7/1970, art. 6º, parágrafo único, transcrevendo doutrina e jurisprudência que confirmam tal entendimento. Tendo sido efetuado o lançamento com base no faturamento do mês do fato gerador, requereu a anulação do auto de infração."

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

A decisão monocrática, com os fundamentos muito bem elaborados de fls. 51/66, concluiu dizendo: "Diante da clareza dos textos legais reproduzidos, cremos sejam ociosas maiores discussões. Está evidenciado, à toda prova, que desde a edição da Lei nº 7.691, em 15/12/1988, o prazo para pagamento deixou de ser o de seis meses, contado a partir do fato gerador, sendo devida a correção monetária no cálculo da contribuição para o PIS, desde a ocorrência do fato gerador até a data do efetivo pagamento." Ementou a Decisão DRJ/POR nº 0.021, de 26 de janeiro de 1999, nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/09/1995

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento do mês a que se refere o fato gerador.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se retroativamente a penalidade mais benigna aos fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data da ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada, a recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 72/78, onde aduz vários comentários sobre a legislação; transcreve entendimento de advogado sobre o assunto tratado em São Paulo, durante o VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE; junta artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário; e termina pedindo a insubsistência do auto de infração, por falta de previsão legal para a correção monetária da base de cálculo da Contribuição ao PIS.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTELO

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 feito o cálculo do valor do tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à 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 interpretes 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 CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

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 impositiva – 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, apesar de a atual Constituição Federal

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195 da CF/88);

- existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado o 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 quantitativo), 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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

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 nº 35/75 que 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 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 a égide da LC nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele Decreto-Lei; e

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-Les nºs 2.445/88 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 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 legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do 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, fixando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

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 mais importantes conclusões:

a).....;

(...)

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 nº 07/70 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;

i) a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de que 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 (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91);".

No que diz respeito à base de cálculo, é importante evidenciar que a análise será feita tendo em conta o que dispõe a Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, com exceção, por certo, dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pois as demais modificações legislativas não foram alvo de irrisignação pelos contribuintes.

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70
Acórdão : 202-12.558

Pode-se afirmar, sem qualquer tipo de receio, que o fato gerador ou fato imponible da Contribuição ao Programa de Integração Social sempre foi o **faturamento** (art. 3º, “b”, da LC nº 07/70).

A base de cálculo da exação em comento, a cargo das empresas, deveria ser calculada da seguinte maneira: a) as empresas que vendiam mercadorias deveriam calcular a contribuição sobre o faturamento (resultado da venda de cada mercadoria ou produto objeto da empresa) do sexto mês anterior, à alíquota de 0,5%, posteriormente majorada para 0,75% pela Lei Complementar nº 17/73; e b) as empresas prestadoras de serviço, instituições financeiras e outras, deveriam recolher o PIS em montante igual ao deduzido do Imposto de Renda devido.

As alterações mais relevantes ocorreram no prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS. Inicialmente, o vencimento da contribuição ocorria no dia **20 do sexto mês subsequente ao fato gerador** (art. 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70). Este critério perdurou de julho de 1971 a junho de 1989, pois a partir de julho de 1989 passou o recolhimento a ser realizado no dia **10 do terceiro mês subsequente ao fato gerador** (art. 69, IV, “b”, da Lei nº 7.799/89). Nova alteração sobreveio e, a partir de fevereiro de 1990, o recolhimento passou a ser realizado no **dia 05 do terceiro mês subsequente ao fato gerador**. Já a partir de agosto de 1991, o recolhimento da Contribuição ao PIS passou a ser o **5º dia do mês subsequente ao fato gerador** (Medida Provisória nº 298, convertida na Lei nº 8.218/91, art. 2º, IV). Doravante, o recolhimento sempre foi realizado no mês subsequente ao fato gerador, variando, no entanto, o dia do recolhimento conforme as modificações legislativas que se sucederam (art. 52, IV, da Lei nº 8.383/91; Lei nº 8.850/94; Lei nº 9.069/95, art. 57; Lei nº 8.981/95, art. 83, III).

Deve-se ponderar que a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi, por certo tempo, objeto de indexação, já que de julho de 1989 (Lei nº 7.799/89, art. 67, V, e Lei nº 8.012/90, art. 1º, V) a janeiro de 1991 foi utilizada a BTNF para o cálculo da contribuição devida, circunstância renovada entre janeiro de 1992 a dezembro de 1994 (Leis nºs 8.383/91, art. 53, IV; 8.850/94; e 9.069/95).

A observação, tese e/ou corrente adotada pela recorrente, difícil de se admitir, só lhe favorece, sendo inaceitável que a base de cálculo seja em determinado mês e o fato gerador em outro.

Muito bem fundamentada a decisão de primeira instância, que não merece reparos.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13856.000335/96-70

Acórdão : 202-12.558

A conclusão a que chega é de que a norma contida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 traduz mera fixação de **prazo** para cumprimento da obrigação, sendo certo que esse prazo foi validamente alterado pelas leis supervenientes.

Mediante todo o exposto, meu voto é no sentido de **negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Adolfo Montelo'.

ADOLFO MONTELO