



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLI-ADO NO D. O. U.
C	De 12 / 04 / 2000
C	87
	Rubrica

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

Sessão : 18 de agosto de 1999

Recurso : 107.768

Recorrente : IVAUTO – IVAIPORÃ COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

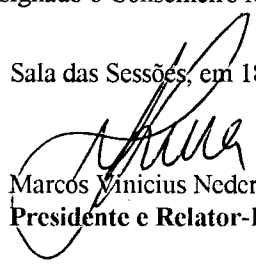
Recorrido : DRJ em Curitiba - PR

PIS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Na ausência de recolhimento antecipado, não há falar-se em homologação de pagamentos. A decadência opera-se no decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do encerramento do prazo de 05 (cinco) anos para a homologação tácita: 10 (dez) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 173, I, c/c o art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Decaído o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. **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 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 parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IVAUTO – IVAIPORÃ COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à preliminar de decadência.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo que votou pelo prazo de decadência de 5 anos; e **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto ao mérito, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges (Relator), Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Ricardo Leite Rodrigues.
cl/CF



Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

Recurso : 107.768

Recorrente : IVAUTO – IVAIPORÃ COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente a fatos geradores ocorridos no período de dezembro/91 a dezembro/92 e setembro/93 a outubro/94, com aplicação da multa de 75% prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.328/91 e art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96; c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 106/108) e a Listagem de Pagamentos de fls. 53/55, o lançamento foi motivado pela ausência de recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição, calculada com base na Lei Complementar nº 07/70, após o trânsito em julgado de Recurso Extraordinário pelo STF, em 08.11.94, onde se discutia a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Os depósitos judiciais não foram aproveitados, em razão de terem sido levantados pela contribuinte, conforme despacho de 27.06.96, sem manifestação da Fazenda Nacional (fls. 28/31).

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório com as Razões de fls. 116/133, assim resumidas na Decisão Singular:

- “que possui ação judicial com trânsito em julgado, conforme acórdão do STF, RE nº 1808830-6 (fls. 143/148), que lhe assegurou o direito ao recolhimento da contribuição ao PIS, de acordo com a sistemática anterior aos decretos-leis [sic] 2.445 e 2.449/88, ou seja, com base na Lei Complementar 7/70;

- que em função dos referidos decretos-leis terem sido julgados inconstitucionais, obedeceu ao artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, pagando o PIS no próprio mês em que era devido, calculado com base no faturamento do sexto mês anterior;

- que o Poder Judiciário teria determinado que o PIS fosse pago de acordo com a LC 7/70, sendo que assim procedeu; afirma que considera a base de cálculo o faturamento de seis meses atrás como o fato gerador, e que, no seu entender, o faturamento do sexto mês anterior é a base de cálculo e nunca o fato gerador do PIS;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13934.000039/97-43
Acórdão : 202-11.442

- cita inúmeras jurisprudências, da justiça e do próprio Conselho de Contribuintes e lições doutrinárias acerca da matéria; faz referência, também, ao Parecer PGFN nº 1.185/95;

- alega que o Conselho de Contribuintes tem decidido quanto à decadência que o prazo é de cinco anos, fixado no art. 173 do CTN, sendo inválidos os lançamentos de dezembro/91 a setembro/92.”

Os fundamentos da Decisão Monocrática estão consubstanciados na seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS -
Períodos de apuração 12/91 a 12/92 e 09/93 a 10/94.

- **DECADÊNCIA** – Tratando-se de lançamento por homologação, se a lei não fixar prazo diverso, será de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Com relação à contribuição para o PIS, a legislação fixou esse prazo em dez anos.

- **PRAZOS DE RECOLHIMENTO** – Continuam válidas as regras de prazo e indexação de recolhimentos do PIS, ocorridas em alterações posteriores a [sic] Lei Complementar 7/70.

- **OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR** – Tratando-se de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador desde o instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias à realização dos efeitos que lhes são próprios; tratando-se de situação jurídica, desde que esteja definitivamente constituída, segundo o direito pelo qual se rege.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

No Recurso Voluntário de fls. 198/232, as razões iniciais são integralmente reiteradas.

O crédito tributário exigido é inferior ao limite mínimo previsto no artigo 1º, § 1º, inciso I, da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 189, de 11.08.97, acima do qual seria obrigatório o oferecimento de contra-razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, no enfrentamento da questão atinente à decadência do PIS, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, embora trate da decadência do FINSOCIAL. Faz-se necessária a adoção de apenas duas adaptações no voto que será transcrito: as referências ao FINSOCIAL e ao Decreto-Lei nº 2.049/83 devem ser entendidas como PIS e Decreto-Lei nº 2.052/83, respectivamente.

“A Fazenda defende que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, *ex vi* do disposto no Decreto-Lei nº 2.049/83, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-Lei nº 2.049, de 01.08.83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o FINSOCIAL, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

‘Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos ficam efetuados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ...’

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto-Lei, por sua vez, estatui prazo prescricional:

‘Art. 10 – A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL, prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.’

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar



Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos.

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido (...) a natureza tributária da Contribuição para o FINSOCIAL, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

.....”

Neste ponto, desejo registrar que estou reformulando meu entendimento manifestado em diversos arestos, motivado pela superveniência do acordado, em 28 de abril de 1999, pelos Ministros da Egrégia 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 133.329-SP, cujo teor do voto condutor, da lavra do Ministro Garcia Vieira, transcrevo, em parte:

“... Estabelece o artigo 173, I do CTN que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação [sic] poderia ter sido efetuado. No caso de lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, *caput* do CTN). Mas, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (§ 4º). Este prazo é para a homologação e não para constituir o crédito tributário. Se houver o pagamento antecipado, ocorrerá a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º do CTN). Se não houver pagamento, não existiu homologação tácita. Com o encerramento deste prazo de cinco anos sem a homologação tácita, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 173, I, do CTN) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e se encerra no último dia após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por homologação, não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. ...”

No caso presente, a ciência do lançamento se deu em 09.10.97 (fls. 105 e 109), alcançando fatos geradores do período de dezembro/91 a dezembro/92 e setembro/93 a outubro/94. A descrição dos fatos que originaram a exigência fiscal objeto da lide – fls. 106/108 – e a Listagem de Pagamentos de fls. 53/55 comprovam a ausência do pressuposto da antecipação do pagamento, para os períodos de apuração de dezembro/91 a fevereiro/92; estando evidenciada



Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

a antecipação de pagamento da contribuição para os fatos geradores ocorridos em março/92 e períodos subsequentes.

Por conseguinte, na data do lançamento, dia 09.10.97, entendo não decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS para os fatos geradores ocorridos no período de dezembro/91 a fevereiro/92, por força das disposições contidas no artigo 173, I, c/c o artigo 150, § 4º, ambos do CTN, pois, para esse período, resta demonstrada a ausência da antecipação de pagamentos. Sem antecipação, não há falar-se em homologação de pagamento e, na esteira do acórdão do STJ, a decadência opera-se no decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do encerramento do prazo de 05 (cinco) anos para a homologação tácita, ou seja: 10 (dez) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, está presente nos autos, para os fatos geradores ocorridos em março/92 e períodos subsequentes, a antecipação do pagamento. Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Todavia, nos autos, não se tem sequer notícia de prática dolosa, fraudulenta ou simulada.

Portanto, na data do lançamento, dia 09.10.97, entendo já decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS para os fatos geradores ocorridos no período de março/92 a setembro/92.

Afora a decadência, a ora recorrente mantém seu inconformismo no que respeita à não observância, pelos autuantes, da regra fixada no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, *verbis*:

“Art. 6º – A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea ‘b’ do art. 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.”

Amparada em farta jurisprudência judicial e administrativa, a peticionária aduz que pretender calcular o tributo sobre o faturamento de determinado mês e pretender que o seu recolhimento seja efetuado no mês imediatamente seguinte é um procedimento arbitrário e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

inválido, desobedecendo, inclusive, ordem judicial, por ferir dispositivo da Lei Complementar nº 07/70.

Neste particular, como os fatos geradores são anteriores a 01.10.95, entendo ser obrigatória a observância, na apuração do valor devido, da regra contida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, que estipula a base impositiva da contribuição, haja vista que somente após o prazo fixado no artigo 15 (atual artigo 18) da Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 1.676-38, de 1998, aprovada pelo Congresso Nacional e convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, passou a vigorar a apuração mensal da contribuição, com base no faturamento do mês, em obediência ao preceito emanado do artigo 2º, inciso I, do mesmo diploma legal, a saber:

“Art. 2º – A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II – pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III – pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Exclui-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.” (o grifo não é do original).



Processo : 13934.000039/97-43
Acórdão : 202-11.442

Em Sessão Ordinária de 18 de março de 1998, a Primeira Câmara deste Conselho, apreciando Recurso Voluntário relatado pela ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, enfrentou igual matéria (parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 na vigência da Resolução do Senado Federal nº 49/95), conforme Acórdão nº 201-71.545 (decisão unânime), assim ementado:

“PIS – Na forma das Leis Complementares nºs 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 pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. Recurso provido.”

No voto condutor do referido Acórdão é transcrito parte de um parecer inédito sobre essa matéria, da lavra de Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, que também reproduzo:

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

.....
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 pela intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible.

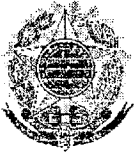
Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

‘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 de um 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



Processo : 13934.000039/97-43
Acórdão : 202-11.442

nº 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 07/70, evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-leis nºs 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).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

Nesse sentido, também apontam diversos julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciados, dentre outros, nos Acórdãos: 101-87.950, 101-88.969, 101-89.249, 107-03.027, 107-04.102, 107-04.721 e 107-05.105.

Corroborando com essa tese, a Norma de Serviço da CEF/PIS nº 2, de 27.05.71, em seu item 3 e subitens 3.2 e 3.3, dispõe:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea b, do parágrafo 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do Imposto de Renda, como receita bruta operacional (art. 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.1 – ...

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o parágrafo 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 – As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês.” (os grifos não são do original).

Ou seja, o subitem 3.2, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, cuida da base de cálculo da exação, enquanto que o subitem subsequente cuida, especificamente, do prazo de recolhimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

Com essas considerações, dou provimento ao recurso, em parte, para acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no período de março/92 a setembro/92, bem como para que a exigência do PIS, para os períodos remanescentes, seja calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, *ex-vi* do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1999

TARASIO CAMPELO BORGES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

**VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR-DESIGNADO**

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se apenas à base de cálculo e ao prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS, cujo entendimento do ilustre Conselheiro-Relator, ousou divergir. No que respeita às outras matérias, acompanho os judiciosos argumentos esposados no voto vencido.

A recorrente pleiteia que seja refeito 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 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 exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

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

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo – chamada por ele de base imponível – é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. Alfredo Augusto Becker a coloca como cerne ou núcleo da hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente a sua medida.

Verifica-se, portanto, que a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma. O ente tributante, pensando na fonte de receita que lhe representa o tributo, deve cuidar para que seja tomado como medida daquele fato dado compatível para tal, de modo a que não se desfigure a outorga constitucional para criação do tributo.

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da LC nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

- nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, 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



Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da LC nº 07/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial e quantificativo), há de ser integralmente definida pela lei.

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redação, quis referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento jamais foi considerado fato gerador. O fato gerador ocorre no momento em que nasce a obrigação de recolher a contribuição. Em cada um dos dias do mês de janeiro, quando se efetua a venda das mercadorias, ocorre o fato gerador do tributo. Se no primeiro dia do mês a empresa vende uma mercadoria, a obrigação de recolher a Contribuição ao PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas no CTN. Se a lei permite recolher aquela contribuição no mês de julho, trata-se de prazo de recolhimento que pode ser alterado por lei ordinária.

Não há diferença alguma a lei dispor que **a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho**. Ambas as redações dizem respeito a questões de prazo de recolhimento.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regularam a aplicação da norma, a saber:

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71, que exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês;
2. o ADN CST 35/75 que possibilitava a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho);
3. O artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988 para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sob a égide da LC nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele Decreto-Lei; e



Processo : 13934.000039/97-43
Acórdão : 202-11.442

4. a Resolução nº 01 do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, estabelece em seu inciso IV que: *“as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988”*. Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos Decretos-Leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 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 nº 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente.

Estes prazos é que foram obedecidos pelo lançamento ora questionado, o que resulta, neste aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.

Sendo assim, chegamos a poucas mas importantes conclusões:

a) a Suprema 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.

b) o art. 6º da LC nº 07/70 quis regular prazo de recolhimento e não base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

c) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91).

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

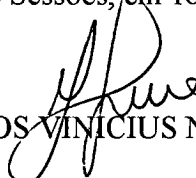
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13934.000039/97-43

Acórdão : 202-11.442

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso, apenas para acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no período de março/92 a setembro/92, pelos mesmos fundamentos expostos no voto vencido do relator.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1999


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA