



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/03/1999
C	<i>stolutino</i>
	Rubrica

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

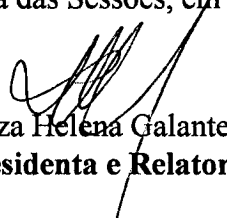
Sessão : 18 de março de 1998
Recurso : 104.423
Recorrente : MOINHO DE TRIGO ARAPONGAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MOINHO DE TRIGO ARAPONGAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** O Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer votou pelas conclusões e apresentou Declaração de Voto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões, em 18 de março de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Expedito Terceiro Jorge Filho, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Ana Paula Tomazette Urroz (Suplente) e João Berjas (Suplente).

/crt/cf/gb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88

Acórdão : 201-71.545

Recurso : 104.423

Recorrente : MOINHO DE TRIGO ARAPONGAS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração de fls. 39/42 em decorrência de falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos meses de janeiro a dezembro/90, janeiro a dezembro/91, janeiro a dezembro/92, janeiro a dezembro/93, janeiro a dezembro/94, janeiro a setembro/95.

Inconformada, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 51/66, acrescida dos Documentos de fls. 89/109, cujos argumentos transcrevo do relatório de primeira instância:

"- o fato gerador do PIS é o exercício da atividade estatal concernente ao pagamento do seguro desemprego e do abono salarial (CF/88, art. 239), provocada pelo exercício da atividade empresarial, sendo a empresa empregadora;

- assim, o faturamento não é o fato gerador, como quer a fiscal autuante, mas sim a base de cálculo do PIS. Tal se depreende da leitura dos artigos 3º, "b" e 6º e seu parágrafo único, todos da Lei Complementar nº 7/70;

- a impugnante tem sentença judicial mandando que se faça o recolhimento da contribuição ao PIS com base na Lei Complementar nº 7/70;

- por considerar o faturamento como fato gerador do PIS, estaria o fisco em afronta formal à Lei Complementar nº 7/70, promovendo um lançamento violento, absurdo e arbitrário;

- em defesa de sua tese de ser o faturamento base de cálculo e nunca fato gerador do PIS, faz citação de algumas decisões judiciais, além de artigo de André Martins de Andrade, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, 1995, vol. 1, pgs. 11/14;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

- do exposto, se as regras que mudaram os prazos de recolhimento do PIS, fossem válidas (e não o são porque calcadas nos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88, considerados inconstitucionais pelo poder judiciário) elas deveriam contar os prazos a partir do fato gerador e não da base de cálculo (que corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador) como quer a autuante;

- no caso presente é de aplicar-se esse procedimento, principalmente porque a impugnante tem sentença judicial transitada em julgado que, expressamente, manda: "Isto posto, e por tudo mais que dos autos consta, concedo a segurança, para o fim de reconhecer às impetrantes o direito de continuarem recolhendo as contribuições do Plano de Integração Social - PIS consoante disposto na Lei Complementar nº 7 de setembro de 1970, com as alterações que lhe foram posteriormente introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73."

- exige também a diferença de contribuição de 1990 em lançamento efetuado em janeiro/96, tendo decaído o direito de efetuar tal lançamento segundo prescreve o artigo 174 do CTN.

Por fim, em razão do exposto, requer, em obediência à ordem judicial, que se determine o cancelamento do auto de infração em questão".

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, através da Decisão de fls. 110/113, julgou procedente o lançamento, assim ementado:

"PIS - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

Períodos de apuração 01/90 a 09/95.

Cabível a exigência do PIS, no período considerado na autuação, com base na Lei Complementar nº 07/70, com as alterações havidas posteriormente.

DECADÊNCIA. No lançamento por homologação, se a lei não fixar prazo contrário, o prazo de homologação é de cinco (5) anos. A legislação do PIS disciplina o prazo de dez (10) anos para a sua cobrança.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

PRAZOS DE RECOLHIMENTO. Os prazos de recolhimento do PIS são os constantes da legislação vigente às datas de ocorrência dos fatos geradores.

MULTA DE OFÍCIO. Com base no ADN COSIT nº 01/97 e artigo 44 da Lei nº 9.430/96, reduz-se o percentual de incidência da multa de ofício para 75% sobre as contribuições calculadas aos fatos geradores a partir de junho de 1991."

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 117/138), repisando basicamente os pontos expendidos na peça impugnatória, acrescentando, em sua defesa, Parecer PGFN nº 1.185/95 e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Tendo em vista o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro de 1995, manifesta-se o Sr. Procurador da Fazenda Nacional, às fls. 165/167, opinando pela manutenção do lançamento, uma vez que "o auto de infração, enquanto ato administrativo e a decisão monocrática capitularam corretamente a infração, porquanto a adequação do fato à lei é imperiosa e evidente. "

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88

Acórdão : 201-71.545

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A empresa Moinho de Trigo Arapongas Ltda. foi autuada pela insuficiência de recolhimento ao Programa de Integração Social - PIS, incidente sobre a receita de venda de mercadorias, ou seja, faturamento no período de 01 de janeiro de 1990 a 30 de setembro de 1995.

A autuação teve como enquadramento legal o art. 3º, alínea *b*, da Lei Complementar nº 07/70 c/c o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73.

O cerne da questão cinge-se à base de cálculo do PIS. A ora requerente pagou o PIS calculado com base no faturamento do sexto mês anterior. A fiscalização e a autoridade recorrida calcaram a denúncia fiscal e a decisão no entendimento de que o fato gerador do PIS ocorrido mensalmente tem como base de cálculo o faturamento deste mês.

Passo a analisar a base de cálculo do PIS *ex vi* da Lei Complementar nº 07/70.

A questão fulcral posta à apreciação deste Colegiado diz respeito a se saber se o sexto mês a que se refere o artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, refere-se ao faturamento que se deve tomar como base de cálculo da contribuição ou, se ao reverso, refere-se a prazo de pagamento.

Nesta linha de raciocínio peço vênias aos meus pares para trazer o voto prolatado no Recurso nº 11.004, originário da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado por unanimidade, da lavra do ilustre Conselheiro Natanael Martins:

"A matéria, altamente complexa e que vem promovendo profundos debates, para o seu devido enfrentamento, requer antes uma abordagem da própria instituição do PIS, suas inconstitucionais modificações, bem como o adequado posicionamento quanto as consequências da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no âmbito da vigência e aplicação das leis no tempo e no espaço, bem assim o papel do Tribunal Administrativo diante desses fatos, sobretudo no caso em espécie, em que o Senado Federal, cumprindo o seu mister, já baixou Resolução suspendendo a eficácia dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

Como é sabido, o PIS foi instituído pela Lei Complementar 7/70, ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1967, incidindo, para as empresas industriais/comerciais, a uma alíquota de 0,75 sobre o faturamento.

Em 1988, o Decreto-Lei 2.445, alterado pelo Decreto-Lei 2.449, modificou a forma de determinação do PIS, revogando a Lei Complementar nº 07/70, relativamente à base de cálculo e à alíquota e estatuiu que a sua base de cálculo para as empresas em geral passaria a ser a receita operacional bruta, assim entendida como o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional (incluindo as receitas financeiras, portanto, o que não ocorria no regime anterior, além de determinar que a base de cálculo guardaria correspondência com o próprio mês de competência, o que também não ocorria no regime anterior). Sobre essa base incidiria a alíquota de 0,65% (0,35% para 1989).

No entanto, a partir de 1993, em sucessivas decisões, o Supremo Tribunal Federal passou a julgar inconstitucionais os referidos Decretos-Leis, por entender que estes não poderiam ter alterado a sistemática das contribuições sociais relativas ao PIS, dado o fato de que estas, anteriormente à Constituição de 1988, não possuíam a natureza jurídica de tributo.

O Senado Federal, no cumprimento de seu mister constitucional (CF, art. 52, X), por intermédio da Resolução nº 49, (D.O.U. de 10.10.95), suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com o que afastou a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes.

Em que pese o Parecer PGFN nº 1.185/95, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, bem como o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, ao que parece nascidos do fruto da análise dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito comparado (confira-se, a propósito, o excelente estudo de Ricardo Lobo Torres, a Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, Revista Dialética de Direito Tributário nº 8, pgs. 99/110), no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos "ex nunc", no sistema constitucional brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade (nesse contexto inserindo-se a Resolução do Senado Federal que tem o condão de atribuir efeitos "erga omnes" às



Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

decisões do STF) opera efeitos "ex tunc", como reiteradamente vem decidindo o STF, valendo a pena destacar-se a seguinte lição proferida pelo Ministro Celso de Mello no RE nº 136.215-4, em sessão plenária de 18.02.93 :

"Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. "Uma consequência primária da inconstitucionalidade" - acentua Marcelo Rebelo de Souza ("O Valor Jurídico do Ato Inconstitucional", vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) - "é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exatos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam".

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. "Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula (RTJ 102/671)" (RTJ 147/985).

O ato do Senado Federal, dando efeito "erga omnes" à decisão do Supremo Tribunal Federal, como bem acentua Gilmar Ferreira Mendes após passar em revista o próprio papel dessa instituição no contexto das sucessivas Cartas da República, também tem o evidente caráter retroativo.

Deveras, não sem antes citar os adeptos da tese de que o ato do Senado Federal não teria efeito retroativo, assevera Gilmar Ferreira Mendes:

"Não obstante a autoridade dos seus sectários, essa doutrina parece confrontar com as premissas basilares da declaração de inconstitucionalidade no Direito Brasileiro. Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito "ex tunc", contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório. Se assim for, afigura-se inconcebível cogitar de "situações juridicamente criadas", de "atos jurídicos formalmente perfeitos" ou de "efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos", com fundamento em lei inconstitucional. De resto, é fácil de ver que a constitucionalidade da lei parece constituir pressuposto inarredável de categorias como



Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

direito adquirido e ato jurídico perfeito". (Controle de Constitucionalidade, Aspectos Jurídicos e Políticos, Ed. Saraiva, 1990, pg. 209).

Na realidade, como com muita propriedade assinalou Gilmar Ferreira Mendes, foi o Senador Accioli Filho quem, em lição impagável a seguir transcrita, consagrou a melhor doutrina aplicável à espécie:

"Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão-só a tarefa de promulgador desse decisório.

A declaração é do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. Essa suspensão é mais do que a revogação da lei ou decreto, tanto pelas suas conseqüências quanto por desnecessitar da concordância da outra Casa do Congresso e da sanção do Poder Executivo. Em suas conseqüências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera "ex nunc", alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é ex tunc, pois aquilo que é inconstitucional é natimorto, não teve vida (cf Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.

Integra-se, assim, o Senado numa tarefa comum com o STF, equivalente àquela da alta Corte Constitucional da Áustria, do Tribunal Constitucional Alemão e da Corte Constitucional Italiana. Ambos, Supremo e Senado, realizam, na Federação brasileira, a atribuição que é dada a essas Cortes européias.

Ao Supremo cabe julgar a inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o quorum qualificado.

Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos "erga omnes" à decisão.

A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.



Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

Do mesmo modo, a revogação da lei ou decreto não tem o alcance e a profundidade da suspensão. Consoante já se mostrou, e é tendência no direito brasileiro, só a suspensão por declaração de inconstitucionalidade opera efeito "ex tunc", ao passo que a revogação tem eficácia só a partir da data de sua vigência.

Assim, é diferente a revogação de uma lei da suspensão de sua vigência por inconstitucionalidade". ("apud", Gilmar Ferreira Mendes, ob. cit., pg. 212).

E, mais adiante, de forma lapidar, o insigne parlamentar conclui:

"Revogada uma lei, ela continua sendo aplicada, no entanto, às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição). Os juízes e a administração aplicam-na aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque então ela era a norma jurídica eficaz.

Ainda continua a viver a lei revogada para essa aplicação, continua a ter existência para ser utilizada nas relações jurídicas pretéritas (...).

A suspensão por declaração de inconstitucionalidade, ao contrário, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional, importa manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos.

A revogação, ao contrário disso, importa proclamar que, a partir dela, o revogado não tem mais eficácia.

A suspensão por declaração de inconstitucionalidade diz que a lei ou decreto suspenso nunca existiu, nem antes nem depois da suspensão.

Há, pois, distância a separar o conceito de revogação daquele da suspensão de execução de lei ou decreto declarado inconstitucional. O ato de revogação, pois, não supre o de suspensão, não o impede, porque não produz os mesmos efeitos" ("apud", Gilmar Ferreira Mendes, ob. cit., pg. 212).

Pois bem, não obstante a questão da retroatividade ou não de Resolução do Senado Federal, que suspenda a execução de leis declaradas inconstitucionais, seja necessária para a adequada colocação da matéria no âmbito do direito constitucional brasileiro, de rigor, no contexto do processo administrativo tributário, é até despidiende.



Processo : 10930.000155/96-88

Acórdão : 201-71.545

Com efeito, se no âmbito do contencioso administrativo, assim como no judicial, obviamente, “são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (CF, art. 5º, inciso LV), não podem as autoridades administrativas, sobretudo as judicantes, deixar de enfrentar a questão da eventual inconstitucionalidade de leis, negando-se efeitos às contrárias à Carta da República, sobretudo quando a Suprema Corte, de forma definitiva, já tenha decidido a matéria e o Senado Federal, estendendo os efeitos dessa declaração a todos, tenha suspenso os efeitos das leis inquinadas de inconstitucionais, como assim o fizeram em relação ao PIS.

Ao assim decidirem, as autoridades administrativas nada mais estarão fazendo do que cumprir o seu papel, como acertadamente (embora, com a devida vênia, timidamente) concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRF nº 439/96 (Revista Dialética de Direito Tributário nº 13, pg. 97/103), “verbis”:

“32..., é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada acima de toda dúvida a jurisprudência, pelo pronunciamento final definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa”. (grifamos)

Aliás, digno de nota, não se pode olvidar, são os citados Pareceres PGFN nº 1.185/95 e o MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, quando afirmam, não obstante terem admitido a idéia da irretroatividade das Resoluções do Senado Federal (prestigiando, portanto, as leis declaradas inconstitucionais até sua suspensão), que as autoridades administrativas, ao promoverem a constituição de créditos tributários, em situações pretéritas (vale dizer, anteriores à Resolução do Senado), devam se pautar pela legislação anteriormente vigente, que se manteve imaculada dada a inaplicabilidade das leis que a pretenderam modificar, vale dizer, no caso concreto, pela Lei Complementar nº 07/70.

As autoridades administrativas, como visto no presente caso, promoveram o lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70, justamente a que a recorrente traz á baila para demonstrar a impropriedade do ato administrativo levado a efeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88

Acórdão : 201-71.545

É que, na sistemática da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:

"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". (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, bem como a r. Decisão de fls. 110/113, de mera regra de prazo mas, sim, de regra insita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.

Nesse sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar nº 07/70:

"Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débito para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir".

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

"... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses



Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data" (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário nº 64, pg. 149, Malheiros Editores).

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

"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 mensável 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 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 de um momento diverso (e anterior).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar 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 imponível).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável."

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à evidência, não usaria a expressão "a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente", mas simplesmente diria: "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior".

Com razão, pois, a jurisprudência da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87. 950

"PIS/FATURAMENTO - CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS -

Procede o lançamento *ex-officio* das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar nº 07/70 pelos Dec.-leis nº 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE-148754-2)".

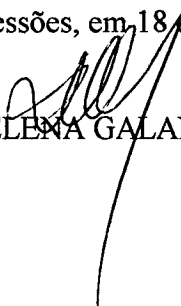
Acórdão nº 101-88.969

"PIS/FATURAMENTO - Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 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 a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte".

Nestes termos, em face da inadequação do lançamento no que se refere à base de cálculo estipulada mensalmente, declaro insubsistente o lançamento, dando provimento ao recurso. Deixo de analisar a questão da decadência, visto a mesma ficar submissa ao entendimento da base de cálculo do PIS, o que torna o lançamento insubsistente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de março de 1998


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

A questão envolvendo a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS é manifestamente controvertida, afeiçoando-se o Colegiado ao entendimento de que o mesmo está divorciado da base de cálculo do tributo.

Ainda que possa ter, com base na determinação do momento da sua ocorrência, reflexos nos prazos determinados para o recolhimento do tributo e sua atualização monetária, não é esta a questão a ser avaliada no presente voto.

A proposta é tentar definir o momento da ocorrência da hipótese de incidência da contribuição sob comento.

Neste aspecto, discordo do entendimento esposado pela Câmara. Esta entende que o fato gerador da mencionada obrigação tributária ocorre em momento (elemento temporal) diverso do atinente à base de cálculo.

Tal entendimento tem por base o disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, cuja redação é a seguinte:

“Art. 6º

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.”

No entanto, o parágrafo único citado não pode ser interpretado dissociado do *caput* do artigo, cuja redação estabelece:

“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.”

No meu entendimento fica claramente estabelecido que a referência à *contribuição de julho*, expressa no parágrafo único, representa o momento da satisfação do crédito tributário, via efetivação do depósito citado no *caput*, constituindo-se o faturamento de seis meses atrás (base de cálculo) a ocorrência do fato gerador.

Com efeito, o fato gerador, no dizer do CTN (art. 114), é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000155/96-88
Acórdão : 201-71.545

A referência à contribuição do mês de julho, já mencionada, não se caracteriza, a meu ver, como situação definida em lei a estabelecer o fato gerador da contribuição. Falta à norma clareza para determinar a situação.

Induvidosamente, e disto não há discrepância, que o elemento nuclear do fato gerador é o faturamento mensal. Este, porém, à falta de determinação legal induvidosa, está vinculado à base de cálculo.

Assim sendo, quando estabelecido que a contribuição terá como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao do depósito, naquele momento ocorreu o surgimento da obrigação tributária, o que revela a ocorrência do fato gerador.

Este entendimento entendo afeiçoado à lição legada pelo notável Alfredo Augusto Becker que afirma:

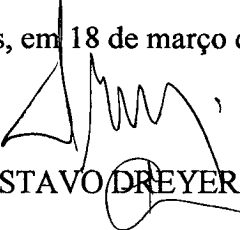
“Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo. (In Teoria Geral da Direito Tributário, Saraiva, Segunda Edição, 1972, pg. 298).” (Os grifos são do autor).

Neste pé, e por tais fundamentos, insubsistente o lançamento que não observou a regra estabelecida quanto à base de cálculo (fato gerador) e o prazo estabelecido para a extinção do crédito tributário.

Assim sendo, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala de Sessões, em 18 de março de 1998


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER