



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19 / 04 / 2002
Rubrica §

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Sessão : 20 de março de 2001
Recorrente : CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

RECORRIDO	RECORRENTE
RP/2002.0.307	
04	04/03/2002

NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE – Não é competência dos órgãos judicantes da Administração Pública Direta declarar a inconstitucionalidade de norma jurídica, contudo deve realizar a conferência de sua adequação ao Sistema de Direito Positivo, no exercício de seu julgamento.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. (STJ, REsp. nº 199560/SP - 98/0098482-8).

PIS - TRD - No período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, não cabe aplicação da TRD (IN SRF 32/97).

MULTA DE OFÍCIO – REDUÇÃO – A redução da multa de ofício determinada pela Lei nº 9.430/96 deve operar-se retroativamente, inteligência do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 - PRAZO DE RECOLHIMENTO – A norma do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicula prazo de recolhimento. O prazo de recolhimento não é matéria reservada à lei complementar, não havendo, desse modo, óbice à sua fixação ou alteração por lei ordinária. 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 provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do

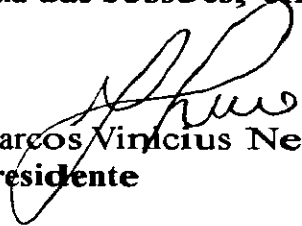



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

voto da Relatora-Designada. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingos, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que davam provimento, também, quanto à dilação de meses de 01/90 a 12/90 e quanto à semestralidade do PIS. Designada a Conselheira Olímpio Holanda para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos B. Adolfo Montelo, Alexandre Magno Rodrigues Alves e Eduardo da Rocha Schmidt.

Eaal/cf



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Recorrente : CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância procedente em parte a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro/90 a setembro/95, com multa de 50% até maio/91, de 80% para junho/91 e de 100% para julho/91 a março/95, com fundamento no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, c/c o art. 2º da Lei nº 7.683/88, art. 4º, Medida Provisória nº 297/91, c/c o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e art. 4º, inciso I, Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 94), o recolhimento das Contribuições ao PIS foi apurada pelo Livro de Apuração do ICM do Recorrente (fls. 02/56), conforme demonstrativo realizado em procedimento de Fiscalização Administrativa Domiciliar (fls. 57/68), devendo a obrigação ser adimplida por força do art. 1º da Lei Complementar nº 07/70, art. 3º, alínea "b", c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/93, e das Leis nºs 7.691/88, 7.714/88, 7.799/89, 8.012/90, 8.018/90, 8.218/91, 8.398/92, 8.850/94, 8.981/95 e 9.004/95.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Recorrente apresentou recurso em caráter contraditório, com as Razões de fls. 99/106, assim resumidas na decisão singular:

"Não se conformando com a exigência, a autuada, tempestivamente, apresenta impugnação contra o lançamento às fls. 99/106, onde se apreciação os argumentos que se seguem.

Alega, preliminarmente, com fulcro no art. 174 do CT, a ocorrência de prescrição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em dezembro/90, uma vez que a Contribuição para o PIS tem apuração mensal e não anual.

Quanto ao mérito, assevera que o fiscal autuante, ao efetuar o lançamento, não considerou valores que teria recolhido a título da Contribuição. Anexa cópias de DARF às fls. 109.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Aduz que as taxas de juros aplicadas no cálculo de juros exorbitantes ou mesmo confiscantes, violando o preceito contido no art. 150 da Lei Maior. Sustenta que a legislação prevê que os juros não podem ultrapassar o limite de 1% ao mês ou fração de mês.

Afirma que “é público e notório que a Taxa Referencial é considerada inconstitucional, como forma de cobrança de juros”. Lembra que, independentemente disso, a Constituição Federal estabelece o máximo da taxa de juros em 12% ao ano, alegando que a cobrança acima deste limite constitui crime de usura.

Argúi que os órgãos administrativos julgadores podem declarar a inconstitucionalidade ou não de leis, transcrevendo texto de recurso defendendo esta tese.

Pede, ao final, seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Remetidos os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília – DF, a autoridade singular converteu o julgamento em diligência a fim de verificar a alegação de pagamento parcial dos créditos exigidos. Foram juntados Termos de Inscrição na Dívida Ativa da União e os débitos declarados em Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs nos períodos de julho e agosto de 1989, relatório que aponta recolhimentos em 02/12/93 e 04/01/94.

Em retorno à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, estendeu o lançamento em parte, excluindo a TRD no período de 04/02 a 29/07/91 e reduzindo o valor do crédito para 75%, a partir de junho/91. Os fundamentos da decisão monocrômica são consubstanciados na seguinte ementa:

“PIS – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

- DECADÊNCIA

- O direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento de novos créditos para o PIS extingue-se após dez anos, contados do primeiro exercício seguinte àquele em que o crédito tributário foi constituído (art. 45, inciso I, da Lei nº 8.122, de 24/07/91).

JUROS – CONFISCO

- A vedação do confisco, garantia constitucional, aplica-se a todos os tributos e juros; de qualquer forma, cabe apenas ao Poder Judiciário decidir sobre o caráter confiscatório da exigência.

JUROS – LIMITE LEGAL



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

- O § 1º do art. 161 do CTN não impõe limite ao legislador estabelecimento da taxa de juros; portanto pode a lei ordinal percentual diverso – superior ou inferior – do de 1% ao mês TRD – INCONSTITUCIONALIDADE

- Não se questiona a constitucionalidade da aplicação da T julho de 1.991 e 02 de janeiro de 1.992, aos débitos fiscais pagamento nesse período, uma vez que a Medida Provisória convertida na Lei nº 8.218/91, estabeleceu a sua incidência INCONSTITUCIONALIDADE

- Arguição de inconstitucionalidade não pode ser oposta administrativa, por transbordar os limites da sua competência de julgamento da matéria (PN CST 329/70).

MULTA DE OFÍCIO

- As multas de ofício de 80% e 100% ficam reduzidas para 50% com a retroatividade benéfica do art. 44, inc. I, da Lei nº 9.472/97, em vista o disposto no Ato Declaratório Normativo nº 1, de 1.997.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA – TRD

- Com fundamento no artigo 1º da Instrução Normativa nº 100/91, exclui-se a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa de 1% ao mês compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1.991. LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Intimada da decisão singular em 28/08/98, a Recorrente interveio no Recurso Voluntário de fls. 149/158, propugnando pela apreciação da matéria, ratificando, na íntegra, as razões de impugnação, uma vez que entende não ter se a contento pela decisão recorrida, acerca das questões relativas à multa e aos juros.

Com o fim de ver o prosseguimento do Recurso Voluntário sob o depósito recursal estabelecido pela Medida Provisória nº 1.699-40, de 28 de setembro de 1998, a Recorrente socorreu-se ao Poder Judiciário, por Mandado de Segurança nº 199/98, que tramita perante a 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Goiás, sob o nº 199/98, liminar concessiva.

É o relatório.



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMI

Conheço do Recurso Voluntário, por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Egrégio Conselho.

Preliminarmente, cabe abordar duas questões que antecedem propriamente dito. Uma em relação à competência de apreciação de matéria consubstanciada em outra acerca da decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar e cobrar as contribuições tributárias do PIS.

Em relação à constitucionalidade, cabe ressaltar que compete privativamente ao Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade de norma jurídica, mesmo que vedada, a qualquer operador do direito, a capacidade de analisar o atendimento hierárquico das normas jurídicas. Sendo imprescindível a avaliação dos argumentos postulados com fundamento constitucional, a apreciação deve ser realizada.

Quanto ao prazo decadencial para que a Fazenda Nacional constitua o crédito tributário do PIS, cabe ressaltar que não consta do lançamento a base legal a fiscalização para cálculo do prazo em dez anos. A Delegacia da Receita Federal de Brasília - DF, a seu critério, entendeu que a norma decadencial relativa ao PIS, art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91. Contudo, não andaram bem a fiscalização e a cobrança, sendo a fiscalização monocrática.

Ainda que se cogitasse como a norma aplicável o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, este não tem comando bastante e suficiente, pois não fixa o prazo de decadência, assim, o prazo de guarda de documentos, como há muito tem sido julgado por este Conselho. Senão vejamos.

No exame da decadência, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro/90, adoto como linha mestra deste voto parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinício Lima, que, embora trate da decadência do FINSOCIAL, disciplinado pelo Decreto-Lei nº 2.049/83, tem o mesmo raciocínio para a análise do caso em apreço:

“Ainda que a Fazenda defendesse que o prazo de decadência do PIS é de 10 anos, *ex vi* do disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, o Conselho recorrente entende que é de 05 anos, esse dispositivo legal regulou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

fiscalização, processo administrativo e de consulta para a Contribuição para o PIS, estabelecendo, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

“Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.

‘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 de 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 PIS e ao PASEP prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.”

Consigna o ilustre Conselheiro em seu voto:

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

Desta forma, a inexistência de legislação específica sobre a decadência em relação ao PIS, tendo essa exação alçado à natureza jurídica de Contribuição Social, na forma do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

art. 239 da Constituição Federal, e sendo de natureza tributária tal Contribuição, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

Introduz o ilustre Conselheiro, ainda, que:

“O Código Tributário Nacional define, nos artigos 147, 149 e 150, as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150.”

A modalidade de lançamento neste caso é a por homologação.

Os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo “lançamento por homologação” merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, definindo lançamento como sendo “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a lógica entre o ato de lançamento e o “lançamento por homologação”:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público exato implemento das prestações tributárias de determinado declara, de modo expresse, que obrigações houve, mas que s devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos t Não é preciso despender muita energia mental para notar que a na homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aqu anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estou nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade par no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é óbito.”

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o a exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico adm homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realida antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão, resta a pergunta: se a homologação não se lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão co trabalho, pois, considerando ser a Contribuição Social um tributo cuja modalidade d é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento tributária antecipado pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios re contribuinte. Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, com termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Nacional, há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

O "lançamento" do art. 142, apesar de ser definido pelo procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de encontrarem forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimental, literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses apresentam argumentos para sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui e extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que se instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma de exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos, tanto no que tange às normas de competência que possibilitam a fiscalização, como no que tange às normas de incidência que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da tributária, que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir o crédito tributário;
- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia, contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter obrigatório, decorrente da ocorrência de um fato impositivo (fato ocorrido no mundo fenomênico) e consubstanciação de uma relação jurídico-tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo Estado, e o sujeito passivo, a quem fica acometido de um dever jurídico, o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento, é privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata a uma situação individual e concreta. É, portanto, mais que um poder, é um ato de dever de aplicação, sob forma vinculada e obrigatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

O Professor Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigada à responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único), pelo conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal e pelo descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a princípio não faz nascer também uma obrigação tributária principal, não sujeita à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa é indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, com base na obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no poder potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. O Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa, esta tem um *dever*, a autoridade tem um *dever*.”

No mesmo sentido, Alberto Xavier³ lembra que: “O lançamento tributário é a aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue dos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são aplicação de normas instrumentais. ... Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento tributário inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prescrição e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo das Finanças⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador do lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, dos elementos legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os critérios quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵, ao tratar do lançamento tributário”, postula:

² op. cit. Pág. 120

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, CEJUP, Belém, 1997



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum, shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei, que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial), que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídico-tributária acometida ao sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento” do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento” do art. 150.

Coincidem, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponible, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídico-tributária.

O vocábulo “lançamento” contido no art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato imponible e de aplicar-lhe a norma jurídico-tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídico-tributária através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídico-tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

de antecipar o pagamento do tributo devido (“... ocorre quanto aos tributos cuja legis ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame d administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homolog efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas, sim, o “dever” de antecipá-lo não podemos dizer que o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natu da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lan homologação.

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Indu conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Indu a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte rea operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Q obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de I Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja m lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em cálculo seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do I Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da c perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contrib que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamen a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar c e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conform tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da r administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhiment mas, sim, de realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurí constata a ocorrência do fato gerador – fato imponible –, quantifica a base de cálcul alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do p exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natur não o cumprimento da obrigação efetivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

“O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrantes da norma jurídico-tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém dez itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a executabilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova⁶ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica.

E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição — “prescrição e a decadência” — ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o

⁶ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.



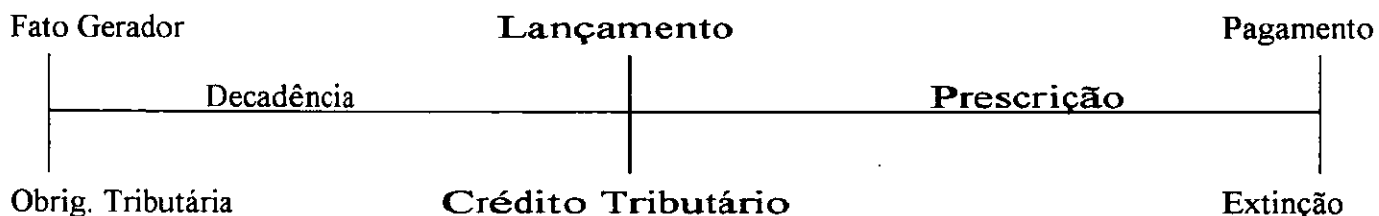
Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante, em termos de aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito tributário e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa a contar-se a partir do lançamento definitivo do crédito tributário e termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário -, o que significa que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência e a prescrição (a decadência torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição começa a contar-se a partir do lançamento definitivo (a prescrição começa a contar-se a partir do lançamento definitivo).

Fábio Fanucchi⁷ captou bem essa mensagem, idealizando um quadro de aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber qual o momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como segue:

A REGRA GERAL -

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

A REGRA ESPECIAL –

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua 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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Mas, que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142 ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois se trata de uma regra geral que abrangia todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

“§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173,, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Diante disso, entendo que a decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos ao PIS opera-se a partir do quinto ano contado do fato gerador.

Como se isso não bastasse, a Recorrente declarou as exações em comento em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, que, com efeito, traduz em confissão de dívida sujeita à Execução Judicial direta pela Procuradoria da Fazenda Nacional, motivo pelo qual determinou a reativação dos valores exonerados no conta-corrente da empresa perante a



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Unidade Local, em conformidade com o item 4.4.3 da Nota Conjunta COSIT/COFIS/COSAR nº 535, de 23 de dezembro de 1997.

Sob o aspecto jurídico que cerca a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, apesar de ter a convicção de que sua exigência não tem amparo legal, o fato de o contribuinte cumprir a obrigação acessória torna-a legítima para produção de efeitos nas relações jurídico-tributárias, ou seja, se o contribuinte apresenta a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, esta adquire legitimidade em relação às suas declarações e constitui confissão de dívida dos débitos ali declarados, salvo as exceções de retificação previstas em lei e de prova material contrária que contradite a declaração.

Essa questão já foi objeto desta Egrégia Câmara, nos autos do Processo Administrativo nº 10830.001780/96-48, Recurso de Ofício nº 01247, que declinou desfavoravelmente à decisão singular. Contudo, do julgamento, aforou a brilhante posição do ilustre Conselheiro Adolfo Montelo, relator originário, que, apesar de vencido, redigiu o voto abaixo transcrito, que adoto, por ser consentâneo com minha convicção:

“O cerne da questão, ora levada à apreciação deste Colegiado, trata da apreciação do recurso de ofício em razão da exoneração de parte, do crédito tributário, no que diz respeito à exclusão dos valores exigidos a título de IPI, porque os mesmos já haviam sido informados em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, bem como a redução da multa de ofício incidente sobre os valores não declarados.

Quanto à exclusão dos valores lançados e correspondentes aos débitos anteriormente declarados em DCTF, há vários precedentes da Primeira Câmara deste Conselho de que a prévia declaração dos valores devidos impõe que a cobrança dos mesmos se dê apenas com o acréscimo dos juros e da multa de mora, não sendo cabível a imposição da multa de ofício.

Adoto, neste julgamento, assertivas do voto da ilustre Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, proferido por ocasião do julgamento do Recurso de Ofício nº 01.219, que resultou no Acórdão nº 201-73.302, que transcrevo:

“Em tendo sido os valores exacionados objeto de declaração ao Fisco, desnecessária a sua constituição pelo lançamento para que se operacionalize a sua cobrança.

As Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, são confissões expressas de dívida, sendo os débitos por esse meio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

declarados definitivos, não comportando discussão, à retificação de declaração apresentada, nos casos em admissível.

Tal posição encontra-se em total consonância com o pronunciamento dos Tribunais Superiores, cujo entendimento será resumido nas ementas a seguir transcritas:

“TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO LANÇAMENTO. DESNECESSÁRIA A INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO.”

Em se tratando de autolançamento de débito fiscal não pago, desnecessária a instauração de processo administrativo para a inscrição da dívida e cobrança.” (Agravo de Instrumento nº 144.301-4/SP, Turma, DJ de 29/09/95)

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OU AUTO LANÇAMENTO. ICM.”

Não há no caso de lançamento por homologação a necessidade de prévio processo administrativo para que seja promovida a cobrança. Precedentes do STF” (RE nº 82.763-3/SP, Lex 85/95)

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO COM BASE NAS DECLARAÇÕES DO PRÓPRIO DEBITOR. INCOMPATIBILIDADE COM A HOMOLOGAÇÃO.”

I - O lançamento com base nas declarações do devedor é constitutivo do crédito tributário independentemente de qualquer outra formalidade, especialmente de homologação subsequente.

II - O lançamento e a homologação são institutos incompatíveis, porquanto, só há mister de homologação quando o imposto é recolhido antes do lançamento pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

III - Desde que a autoridade lançadora disponha informações pertinentes à ocorrência do fato impositivo, a identificação do sujeito passivo – no caso, as decimas do contribuinte – terá condições para celebrar o lançamento, dispensadas quaisquer condições suplementares.

IV - Recurso improvido por unanimidade.” (R.E. 1ª Turma, STJ, Lex 85/142-143)

Como enfatizado pela decisão recorrida, a Secretaria de Receita Federal, administradora do tributo ora discutido, em sua Conjunta COSIT/COFIS/COSAR nº 535, de 23/12/97, decidiu não expedir o lançamento de ofício em relação aos créditos já declarados em DCTF.

Na espécie, é estreme de dúvidas que os valores não foram recolhidos, o que torna inconteste a decisão da instância ao determinar que os mesmos sejam objeto de lançamento com a imposição da multa moratória e dos juros de mora, o que é menos gravosa de exigir o crédito tributário declarado. A decisão justifica, na medida em que diferencia os contribuintes que se apresentam ao Fisco, através do cumprimento da obrigação acessória (entrega da DCTF), formalizando o crédito em relação a aquele que se omite, tomando necessária a ação do Fisco para a apuração do crédito tributário devido.

Observe-se, entretanto, que a cobrança do crédito tributário declarado com a formalização do lançamento de ofício, juntamente com a imposição de multa e juros de mora, não o invalida, de tal sistemática acarretar prejuízos ao Fisco, vez que o crédito assim formalizado deveria obedecer à sistemática do Decreto nº 70.235/72, o que, indubitavelmente, tornaria a cobrança mais morosa.

In casu, tem-se não ter havido pagamento dos valores não declarados em DCTF, e, portanto, não houve a sua autuação. O não cumprimento do dever jurídico do pagador do tributo, cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária, que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, pode cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas encontra-se no artigo 161 do CTN, já antes citado, que que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de multas e juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária”, extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.”

Assim, não vislumbro motivos para reparar a decisão da primeira instância, que houve por bem em excluir do lançamento os valores do IPI já informados à Receita Federal através da declaração, quando tal declaração, como salientou a autoridade administrativa, confere liquidez e certeza à obrigação tributária, sendo o contribuinte titular de título hábil para inscrição na Dívida Ativa da União para execução fiscal.”

Considerando que há dúvidas a respeito do momento em que o contribuinte gerador do PIS, pela interpretação dos dispositivos contidos na Lei Complementar nº 07/70, tal circunstância influenciará diretamente na metodologia adotada para o lançamento, entendo ser oportuno consignar minha posição a respeito.

Há muito tenho expressado minha divergência à interpretação, feita pelos agentes da Receita Federal, do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, no que se refere ao método de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS.

Preliminarmente, é de se reconhecer que as vozes mais preparadas em matéria de carreira da Fazenda Públicas têm sustentado, com serenidade, a interpretação do referido artigo, cujos argumentos inspiram o debate de alto nível e fomentam os estudos das Ciências Jurídicas.

Contudo, as bases prelecionadas para firmar a posição pontificam sobre um dos aspectos da teoria da “Hipótese de Incidência Tributária” inaugurada por Geraldo Ataliba, cujos alicerces foram lançados pelos idos dos anos de 1972, quando o PIS já era conduzida com escuridão normalidade e sob dinâmica jurídica diversa daquela prevista pela novel doutrina. Não menos importante, aliás, é a posição desse ilustre jurista que pareceu que será mais adiante citado para corroborar com minhas conclusões.

Muito mais que uma interpretação literal, é uma análise científica do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 deve pautar-se em uma abrangência sistêmica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

de Integração Social – PIS, cujas linhas previam uma referibilidade da contribuição de empregados com mais de seis meses de registro nas empresas contribuintes.

Dessa crítica não vai nenhuma desaprovação, salvo no que se refere à utilização da doutrina para mudar uma interpretação solidificada em relação ao passado. Não pode o jurista alterar o mundo da aplicação das normas como se fosse memória, não mas vislumbrássemos todos os fatos e relações jurídicas edificadas em quase 20 anos, para conceder à norma uma interpretação *extra legem*, que não só altera a concepção para o futuro como também altera as regras de um “jogo” findo. Durante 20 anos, por tratar-se do lapso temporal havido entre 1970, quando do ingresso da contribuição PIS no rol das obrigações dos contribuintes pessoas jurídicas, e 1988, quando da declaração de inconstitucionalidade dos malfadados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, que mudaram a base dessa contribuição.

A conclusão que tem sido apresentada é de que o fato gerador da contribuição no sexto mês anterior ao pagamento, ou seja, o prazo de seis meses previsto no art. 1º da Lei Complementar nº 07/70 é prazo de pagamento, tendo em vista a correlação entre o fato material e a base de cálculo que dá ao tributo sua coerência.

Contudo, o princípio da estrita legalidade impõe interpretação mais consentânea com o sistema de direito positivo e com as regras especiais que regem para a instituição desse tributo.

Cabe trazer à baila um breve histórico do que seja o PIS e da legislação normativa em que foi concebido, para verificarmos sua gênese e, depois, as alterações legislativas que sofreu.

O PIS surgiu com a Lei Complementar nº 07/70 como mais uma forma de o Estado intervir na economia. Se de um lado propiciaria a formação de um fundo para possibilitar a participação dos empregados nos resultados das empresas, de outro, o advento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, como forma de financiamento do desenvolvimento econômico-social, reunindo recursos para o aparelhamento e reestruturação do parque industrial nacional e fomentar empreendimentos para aumento da oferta de empregos, tudo promovido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento - BNDES, e uma forma de capitalização da poupança interna.

A partir de 1975, com a edição da Lei Complementar nº 26, a contribuição de Integração Social - PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público foram unificados no denominado Fundo PIS/PASEP. Tal fato mostra-se relevante pela verossimilhança na estrutura lógica dessa exação, como a coincidência na origem dos recursos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

E assim seguiu com algumas alterações, não relevantes, que vere até o advento dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que, quando do exame Extraordinário nº 148.754-2/210-RJ, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, definitivamente, a inconstitucionalidade desses decretos-leis, os quais haviam modificado, substancialmente, a sistemática de apuração do PIS, estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

Com a edição da Resolução nº 49, de 1995, o Senado Federal suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, de forma que, temporariamente, em que os referidos decretos-leis tiveram vigência, de julho de 1988 a outubro de 1995 (quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 1.212/95), os contribuintes do PIS foram sujeitos à incidência da Lei Complementar nº 07/70, e, assim, deveriam apurar o valor da contribuição observando o disposto nesse diploma complementar.

Isso é relevante em relação à estrutura lógico-jurídica da regra de incidência do PIS, ou seja, no que tange aos elementos básicos a serem cumpridos para a exigibilidade. Analisemos a questão da base de cálculo especificamente.

Segundo a Lei Complementar nº 07/70, a Contribuição para o PIS pode ser verificada de duas formas. A primeira delas, mediante dedução do Imposto de Renda, como se devido fosse, e a segunda, calculada com base no faturamento.

Prevê o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70:

“Art. 6º. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 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 julho, e assim sucessivamente.”

Segundo a regra prevista na Lei Complementar nº 07/70, pode-se concluir que a contribuição referente ao fato gerador de julho deve ser apurada tomando-se por base o faturamento do sexto mês anterior. Contudo, a par da clareza do dispositivo, verificamos alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos das Câmaras comuns deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que têm adotado interpretação diferente para a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que o mencionado dispositivo não se refere à base de cálculo da Contribuição para o PIS, mas ao prazo do seu recolhimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Basicamente, tal interpretação, como visto, labora sob o argumento de que 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 a grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. E conclui que a melhor exegese do referido dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo.

Já a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entende que a Lei nº 7.691/88, que dispôs sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, entre outras providências, teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, não sobrevivendo, a partir daí, o prazo de seis meses entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo (Parecer PGFN/CAT/nº 437/98 obtido no "site" <http://www.fazenda.gov.br/pgfn/pa043798.html>).

De acordo com o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7: "*[...] o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7.691, de 15.12.1988, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. de 1970.*"

Vê-se, portanto, a existência de duas linhas contrárias à adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS. A primeira delas tem, por fundamento, interpretação construída por uma engenharia jurídica, da própria regra contida no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A segunda tem como pressuposto a revogação tácita do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 a partir da edição da Lei nº 7.691/88, e depois pelas modificações legislativas introduzidas pelas Leis nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91.

Contudo, parece-nos que nenhuma das razões suscitadas é suficiente para afastar, de forma plenamente fundamentada, a adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS.

Exsurge daí a importância de examinarmos com mais vagar a questão da base de cálculo do PIS/Faturamento, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, posto que o correto deslinde da divergência em pauta será de fundamental importância para aqueles contribuintes que, após tormentosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, eram inconstitucionais. E, seguindo essa linha de raciocínio, parece-nos imprescindível analisarmos o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constataremos se no período de vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que vai de setembro de 1988 a outubro de 1995, em algum momento o legislador modificou a base de cálculo do PIS ou determinou a sua indexação.



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Assim, sintetizamos o conteúdo das diversas normas jurídicas que cuidaram do PIS, apenas com relação aos dispositivos que são mais relevantes ao objeto do presente estudo.

Social – PIS: Prevê a Lei Complementar nº 07/70, que institui o Programa de Integração

“Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a- a primeira [...]

b- a segunda, com recursos próprios das empresas, calculados com base no faturamento.

[...]

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.” (grifamos)

A Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, dispõe sobre o PIS de que trata a Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, e dá outras providências:

“Art. 1º- A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o art. 3º, letra ‘b’, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

Parágrafo único. O adicional de que trata este artigo será calculado com base no faturamento da empresa, como segue:

a) no exercício de 1975 - 0,125%;

b) no exercício de 1976 e subsequentes - 0,25%.”

O Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 44/80 – apesar de tratar sobre o Imposto sobre a Renda, taxas e contribuições, esclarece o art. 6º e respectivo parágrafo único da LC nº 07/70:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

“item 3.2 - Como respaldo do afirmado no subitem anterior do ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas FATURAMENTO começaram a efetuar esse recolhimento entendendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971, instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras que realizam operações de vendas de mercadorias pagaram normalmente REPIQUE com base no imposto devido no exercício de 1971.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, dispõe:

“Art. 1º - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

[...]

V - demais pessoas jurídicas de direito privado, [...]: 0,5% (cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta.

§ 2º [...] considera-se receita operacional bruta o somatório da receita de origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto admitidas as exclusões e deduções a seguir.

Art. 2º - O recolhimento das contribuições para o PIS será feito:

I - até o dia 10 (dez) do mês subsequente àquele em que forem devidas.

A Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, dispõe sobre a contribuição para o PIS e o PIS/Pasep, e dá outras providências, trata do prazo de pagamento sob a égide da atual Constituição Federal, sob os auspícios do art. 239, e da Lei nº 07/70, por ela ratificada:

“Art. 1º - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989 far-se-á a conversão em quantidade de Obrigações Fiscais - OTN, do valor:

[...]

III - das contribuições para o Fundo de Investimento Social e para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no 3º (terceiro) mês subsequente ao do fato gerador.

[...]

Art. 3º Ficarà sujeito exclusivamente à correção monetária, no 1º, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos

[...]

III- contribuições para:

a) [...]

b) o PIS e o PASEP - até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades es-
lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º), cujo pr-
(quinze) do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

A Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, cria o BTN Fiscal e t-
do PIS no referido indexador:

**“Art. 67 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorre-
julho de 1989, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:**

[...]

**V- das contribuições [...] para o PIS [...] PASEP, no ter-
subsequente ao fato gerador.**

[...]

**Art. 69 - Ficarà sujeito exclusivamente à atualização monetária
artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes**

[...]

b) para o PIS e o PASEP, até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês
da ocorrência do fato gerador, [...]”.

A Lei nº 8.012/90, que se originou da conversão da Medida P-
de 15/03/90, trata da conversão do PIS em BTN Fiscal, sempre em relaça-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

pagamento, ou seja, o lapso temporal havido entre a data do fato gerador e o vencimento da obrigação:

“Art. 1º - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de abril de 1990, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:

[...]

V- das contribuições [...] para o [...] PIS [...] PASEP, no 1º dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

§ 1º - A conversão do valor do imposto ou da contribuição será feita mediante a divisão do valor devido do BTN Fiscal nas datas fixadas neste artigo.

§ 2º - O valor em cruzeiros do imposto ou da contribuição será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em BTN Fiscal, pelo valor deste na data do pagamento.”

A Lei nº 8.019, de 11 de abril de 1990, que se originou da conversão da Medida Provisória nº 134, de 15/02/90, altera a legislação do FAT, e dá outras providências:

“Art. 1º - Cria destinação do PIS para o Fundo de Amparo ao Trabalhador.

Art. 2º - Repassa 40% da arrecadação do PIS para o BNDES, para aplicação em programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º, do art. 239 da CF/88.

[...]

Art. 5º - Altera a redação do art. 69, inciso IV, alínea ‘b’, da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, passando a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 69 - Ficarà sujeito exclusivamente à atualização monetária, na forma do artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:

a) [...]

b) para o PIS e o PASEP, até o dia (cinco) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês seguinte à ocorrência do fato gerador.”

A Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que se originou da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91, dispõe sobre impostos e contribuições federais e seu prazo de recolhimento do PIS/PASEP:

“Art. 2º [...]

[...]

IV – [...]

a – As Contribuições para o PIS/PASEP deverão ser recolhidas até o dia 15 (quinze) do mês útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, disposto na alínea seguinte. Alínea “b”- até o quinto dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, em relação à atualização da receita pelo INPC e respectivos juros.”

PIS: A Lei nº 8.383, de 30/12/91, instituiu a UFIR e altera prazo de recolhimento:

“Art. 52 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições federais deverão seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

[...]

IV- contribuição para ... (COFINS) ... e contribuições para o ... PIS/PASEP, até o quinto dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Art. 53 - Determina a conversão do PIS em quantidade de Ufir desta, no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.”

A Lei nº 8.850, de 28/01/94, altera, entre outras disposições, os prazos de recolhimento da Lei nº 8.383/91, cuja redação passou a ser a seguinte:

“Art. 52 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições federais deverão seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

...

V - ... para o PIS/PASEP, até o quinto dia útil do mês subsequente à ocorrência dos fatos geradores.

Art. 53 - Determina a conversão do PIS em quantidade de Ufir diária desta no último dia do mês de ocorrência dos fatos geradores.”

“Art. 3º- O valor em cruzeiros reais do tributo ou contribuição determinado mediante a multiplicação da quantidade de Ufir pelo valor da data do pagamento.”

A Lei nº 9.065, de 20.06.95, dá nova redação a dispositivos da Lei nº 20 de janeiro de 1995, que altera legislação tributária federal e dá outras providências, e prorroga o prazo de recolhimento do PIS:

“O pagamento do PIS/PASEP deverá ser efetuado “até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.”

A Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, dispõe sobre o Plano Real e suas providências:

“Art. 57 - Os fatos geradores do PIS/PASEP verificados a partir de 1º de janeiro de 1994 deverão ser efetuados até o último dia útil do primeiro dia subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.”

A Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, dispõe sobre as Contribuições para o PIS/PASEP de que tratam o art. 239 da CF/88 e as Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70.

“Art. 2º - A contribuição para o PIS será apurada mensalmente:

Art. 3º- [...] considera-se faturamento a receita bruta, como estabelecida na legislação do imposto de renda [...]

Art. 4º - [...] na determinação da base de cálculo serão excluídos os fatos geradores correspondentes:

[...]

Art. 8º - A contribuição será calculada mediante a aplicação, com base na legislação, das seguintes alíquotas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

I - 0,65% sobre o faturamento;”.

A Medida Provisória nº 1.676-38, de 26 de outubro de 1998, dispõe sobre as Contribuições para o PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da CF/88 e as Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70. A MP nº 1.676/38 foi adotada pela Lei nº 9.715/98 (mantém a redação da MP nº 1.212/95).

A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 - Lei das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “SIMPLES” -, dispõe:

“Art. 3º - A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal sim-
ples do PIS entre outros tributos.

[...]

Art. 23 - Define os valores pagos pelas pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES, inclusive em relação ao PIS.”

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe sobre a legislação federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de cobrança e outras providências.

Do art. 64 até o art. 66, cuida da hipótese de retenção na fonte das contribuições federais, inclusive o PIS, sobre pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações.

A Lei nº 9.532/97 altera legislação tributária federal e dá outras providências. Com relação ao PIS, o art. 53 determina que o importador de cigarros su-
ja o recolhimento do PIS, nos mesmos moldes dos fabricantes nacionais.

A Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS devida pelas pessoas jurídicas. Refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.

Adotou a Medida Provisória nº 1.674, de 1998, e dispôs sobre a base de cálculo do PIS:

“Art. 1º - Para efeito da determinação da base de cálculo do PIS [...] efetuadas as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta: [...]

Art. 2º - O PIS será calculado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% sobre a base de cálculo apurada nos termos da Lei nº 9.701/98.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

“O pagamento do PIS deverá ser efetuado no último dia útil subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.”

A Lei nº 9.715, de 25/11/98, dispõe sobre as Contribuições para de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PAS providências:

“Art. 2º - Determina que o PIS será apurado mensalmente.

Art. 3º - Considera o faturamento como sendo a receita bruta, pela legislação do imposto de renda.

Art. 4º - Cuida das exclusões da base de cálculo.”

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, altera legislação tributária e determina que as Contribuições para o PIS serão calculadas com base no seu faturamento (art. 3º. O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.”). O art. 3º cuida das exclusões da base de cálculo do PIS.

A Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, altera dispositivos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

A referida lei, no que respeita ao PIS, altera o art. 23 da Lei nº 9.249/96 (SIMPLES), que trata de faixas de receita bruta e alíquotas do PIS.

A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. O art. 15 determina a apuração e centralização dos fatos geradores do PIS.

Examinando detidamente a legislação mencionada, constata-se que no período que vai de julho de 1988 a setembro de 1995, em nenhum momento o legislador alterou a base de cálculo prevista no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 150/94, na forma que a base de cálculo do PIS, no período mencionado, continuou sendo o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador.

Por outro lado, nenhuma norma foi estabelecida no sentido de incluir o faturamento do mês de ocorrência do fato gerador na base de cálculo do PIS. Todas as normas de indexação referem-se à conversão do valor devido do PIS/PASEP a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Os arts. 69 da Lei nº 7.799/89 e 53 da Lei nº 8.383/91 estabelecem, claramente, que a correção monetária incide sobre o período que vai do fato gerador ao recolhimento, nas datas em que especifica. Não trata, portanto, da indexação da base de cálculo da contribuição.

Por outro lado, o argumento lançado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT/nº 437/98) no sentido de que a Lei nº 7.691/88 (a qual, implicitamente, revogou o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70) também não pode prosperar. É que o art. 1º da Lei nº 7.691/88, dispondo sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, estabeleceu, expressamente, a quantidade de OTN do valor das contribuições para o PIS no 3º (terceiro) parágrafo subsequente ao do fato gerador.

O referido dispositivo, portanto, nada tem a ver com a questão do cálculo do PIS.

Ainda, segundo o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7, as Leis nºs 10.789, 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91, sucedendo a Lei nº 7.691/88, igualmente revogando a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. Mas, conforme demonstram as normas cuidaram apenas da indexação do valor da Contribuição para o PIS, quando do fato gerador, e posteriormente, da UFIR, e alteraram prazos de recolhimento da contribuição. A modificação foi introduzida com relação à base de cálculo do PIS/Faturamento.

No que diz respeito à hipótese de incidência das contribuições, tais contribuições devem guardar relação com a atuação estatal e o contribuinte que dela se beneficia caracteriza as contribuições, de modo geral, é a vantagem diferencial daquele beneficiário de uma determinada atividade estatal, a qual, todavia, tem por escopo a coletividade.

Na lição do ilustre Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes : “a contribuição caracteriza-se como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação peculiar que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim são as necessidades do serviço ou à atividade estatal.” (Bernardo Ribeiro de Moraes, O Direito Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1996, 5ª ed., Vol. I, pág. 378) (negrito).

O fato de, no PIS, o contribuinte e o beneficiário serem pessoas físicas não desqualifica como contribuição social, principalmente por força da destinação estabelecida no art. 239.

Na vigência da Constituição Federal de 1967/1969, art. 165, V, a contribuição para o PIS destinava-se a garantir a integração do empregado na vida e no desenvolvimento econômico do país.



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

empresas mediante a formação de um Fundo de Participação, a favor dos e constituído por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. Complementar nº 07/70. O fato gerador do PIS era, então, a atividade estatal que integração do empregado na vida das empresas mediante a participação de cada um o fundo de recursos especialmente criado para tal finalidade.

Editados os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, o legislador alterou o fato gerador da Contribuição para o PIS, cuja hipótese de incidência passou a incidir sobre o faturamento das empresas, não mais havendo qualquer vinculação com a atividade econômica destinada aos beneficiários da contribuição. Portanto, o fato gerador do PIS jamais passou a ser o faturamento, pois o mesmo, isoladamente considerado, é fato gerador de tributo não vinculado, não servindo como fato gerador do PIS, enquanto contribuição que se erige sobre o faturamento complementar de forma vinculada.

Aliás, em que pese a Suprema Corte, no RE nº 148.754-2, reconhecer a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sob o fundamento de que as modificações na legislação do PIS não constituíam matéria de finanças públicas, não poderiam ser veiculadas por decreto, resta evidente que as alterações do fato gerador, da base de cálculo e das alíquotas do PIS, introduzidas pelos referidos decretos-leis, dependiam de lei complementar, o que jamais ocorreu na espécie.

Conseqüência disso é que a Constituição Federal de 1988, ao recepcionar a Lei Complementar nº 07/70, o fez considerando que o fato gerador do PIS vincula-se à atividade estatal, tal como previsto na Lei Complementar nº 07/70, característica esta típica das contribuições.

Não foi sem razão que, no *caput* do art. 239 da Constituição Federal, o legislador constitucional expressamente gravou:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Fundo de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de maio de 1970, [...]” (negritei)

Curiosamente, veja-se que o texto constitucional nenhuma alusão faz aos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que já se encontravam em vigor quando, praticamente, criado um novo PIS, pois, na redação dos referidos decretos, foram alteradas a base de cálculo e a alíquota da contribuição, sem que a questão da vinculação da atividade estatal fosse levada em consideração.

A Constituição Federal de 1988 considerou, portanto, como fato gerador do PIS de forma vinculada àquela atividade estatal prevista na Lei Complementar nº 07/70.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

07/70, mas, logo, no próprio art. 239, alterou-lhe a destinação e a vinculação, nos veremos mais adiante.

Concluindo, tanto na vigência da Constituição Federal de 1967/1988, a hipótese de incidência do PIS sempre foi estatal indiretamente referida ao contribuinte, de forma que o faturamento, tal como a Lei Complementar nº 07/70, somente poderia ser a base de cálculo da referida contribuição.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, art. 239, *caput*, os valores arrecadados a título do PIS passaram a ser destinados ao financiamento do Programa de Seguro-Desemprego e do pagamento do abono de um salário mínimo anual aos empregados de empregadores que contribuem para o PIS/PASEP, até o valor de dois salários mínimos mensais. Dessa forma, verificou-se modificação na destinação constitucional do PIS, a destinação primeiramente estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

No § 1º do art. 239 da CF/88, o legislador constitucional alterou a destinação de 40% dos valores arrecadados com as Contribuições para o PIS/PASEP ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do BNDES. No mencionado artigo, o legislador constitucional manteve preservado o patrimônio do PIS/PASEP, mantidos os critérios de saques nos termos da lei.

Por outro lado, as receitas decorrentes da arrecadação do PIS/PASEP passaram a financiar determinados planos previdenciários, previstos no art. 201, incisos I e II da Constituição Federal, para ajuda à manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda, e, principalmente, para garantir proteção ao trabalhador em situação de desemprego temporário, nos termos da Lei nº 7.998, de 11.11.90, que regula o Programa do Seguro-Desemprego e o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT. Nesse momento, ocorreu a modificação da vinculação da Contribuição para o PIS, que antes se vinculava à atividade econômica que garantia a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e, com a Constituição Federal de 1988, passou a vincular-se à atividade estatal, de cunho previdenciário, para pagamento do seguro-desemprego e do abono de um salário mínimo anual, nos termos que a lei especifica.

Neste sistema de contribuição para amparo do trabalhador, constata-se uma relação jurídico-tributária que se estabelece se verifica entre a empresa, enquanto empregadora, e o Estado, como sujeito ativo, representado pelos órgãos gestores, para a arrecadação dos valores. E de outro lado está a figura do trabalhador empregado, que assume, também, o papel de beneficiário da atividade estatal custeada pelas Contribuições ao PIS/PASEP.

Segundo o tributarista Frederico de Moura Theophilo: "a atividade econômica desenvolvida para assegurar ao empregado (beneficiário direto) o abono salarial



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

desemprego (despesas essas provocadas pelos contribuintes para o PIS que são empregadoras)." (Frederico de Moura Theophilo, *in* a Contribuição para o PIS Tributária, São Paulo, maio/1996, pág. 49). (negritei)

Com relação ao argumento de que o art. 6º da Lei Complementar se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é a grandeza hábita da atividade empresarial de seis meses, concluímos que o mesmo, embora decorrente de estudo doutrinário, não encontra fundamentação no princípio da estrita legalidade.

O princípio constitucional da estrita legalidade não tem como literalidade da norma, mas, sim, a percepção da conduta pretendida pela norma, sob a interpretação do Sistema de Direito Positivo. Desta forma, ao analisarmos o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, devemos localizá-lo dentro do conjunto de normas do Programa de Integração Social, do conjunto de normas do Sistema de Direito Tributário, e não, simplesmente, do conjunto de normas que forma o Sistema de Direito Positivo.

Ricardo Lobo Torres assevera que: "O problema da interpretação literal do texto legal esteve muito ligado ao das fontes do Direito e ao dos valores jurídicos. O apego à literalidade da forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz. As proibições de interpretação extensiva de Justiniano, não tinham outro alcance que o de obrigar o intérprete a se manter virado para o texto legal, com o que se evitavam as interpretações extensivas, com as suas consequências políticas, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também a recusa de interpretações jurídicas, com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a justiça."

Como se vê, não há como defender uma interpretação literal do texto legal que delimita a base de cálculo do PIS. Contudo, o que não se pode negar é que a norma é a primeira fonte comunicacional que o intérprete encontra para obter a norma aplicável ao texto legal, e não de outro, que o intérprete trava seu primeiro contato com a norma.

Ocorre que o conteúdo semântico dos termos utilizados pelo legislador nem sempre, não atende a uma unicidade, o que implica reconhecer a variação do significado do mesmo termo. Por outro lado, não podemos esquecer da lição de K. Larenz, segundo a qual a interpretação é a compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido à própria interpretação, ou seja, a interpretação tem como limite o sentido intrínseco da palavra.

Nesse sentido, o texto normativo que inaugura a determinação da base de cálculo da contribuição em apreço remete-a ao faturamento do sexto mês anterior à pergunta: anterior a quê? Anterior ao pagamento, ou anterior ao fato gerador?

Temos aí duas leituras:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

- (i) a efetivação dos depósitos no Fundo, correspondente à contribuição calculada com base no faturamento das empresas, será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971, sendo que a contribuição a ser paga a partir de julho será calculada com base no fato gerador de janeiro; a de agosto, com base no de fevereiro; e assim sucessivamente; e
- (ii) a efetivação dos depósitos no Fundo, correspondente à contribuição das empresas calculada com base no faturamento, será devida mensalmente a partir do fato gerador de 1º de julho de 1971, sendo que será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

As duas leituras são possíveis. Contudo, a primeira encontra dificuldades lógicas de coerência se levada à interpretação sistêmica dos próprios dispositivos da Lei Complementar nº 07/70, senão vejamos.

Voltemos a maio de 1971. Uma empresa encontrava-se com os faturamentos de janeiro a maio totalmente findados. Ocorre que, não havia transcorrido o período entre o fato imponible e o prazo de pagamento, ou seja, havia um interstício de tempo a ser superado para que fosse devida a contribuição. De outro lado, nenhum de seus empregados havia adquirido o direito de participar do Fundo, pois não havia cumprido a semestralidade empregatícia a partir do início do programa. Nesse diapasão, tivesse encerrado suas atividades, nenhuma contribuição seria devida, pois o período aquisitivo do benefício pelos empregados não havia se cumprido. Como exigir a Fazenda uma contribuição que ainda não era devida?

De outra parte, o texto legal marca como data do início do processamento das contribuições o dia 1º de janeiro de 1971, coincidente com o termo inicial da aquisição do direito dos empregados a participar do Fundo. Note-se que tal data não é fixada como vencimento da contribuição, mas marca a data em que, estando a empresa em atividade, será devida a contribuição. É o aspecto temporal da incidência da norma tributária. E tanto não é vencimento que, posteriormente, houve vasta legislação para disciplinar essa matéria.

No que concerne à segunda interpretação possível, cabe ressaltar que a lógica do sistema criado para cobrança do PIS tem lastros viscerais com a referibilidade indireta da contribuição ao Fundo com a participação dos empregados das empresas a ele, cumprindo os critérios de contribuição que menciona Geraldo Ataliba. Se assim, a contribuição devida por uma empresa tem conexão lógica com o direito de o seu empregado participar do Fundo, o que somente ocorre a partir do sexto mês de registro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Bem, continuando, "... com base na receita e transferências ap (sexto) mês imediatamente anterior", e, aí, resta a pergunta: anterior a quê?

A resposta é simples, apesar de muitos quererem complicá-la: co "anterior" não pode tratar-se de data do pagamento, pois esta sequer está inserida no norma de incidência, não pode tratar-se da data do lançamento, pois este ainda não certo que, neste estágio cronológico da norma, nem um nem outro ocorreu (nem qua tributo, nem a constituição). Não resta alternativa lógica para a determinação do que deve pautar-se o contribuinte para realizar a quantificação da base de cálculo. essa data somente pode ser a data do fato gerador. É a única que contem requisitos lógicos para compor a equação determinante da Contribuição ao PASEP calculada e cuja data de pagamento é determinado por outra norma.

A relação existente entre o PIS e o PASEP é visceral e ambos t estrutura normativa e a mesma filosofia de construção, só que um foi formado para do setor privado e o outro para os servidores do setor público. Desta forma, não há q interpretação possível desse decreto, assim como não deve ser outra para o Complementar nº 07/70, art. 6º. Essa, sim, foi a orientação seguida pela Fazenda N foi a forma pela qual pautou-se a conduta da fiscalização e, obviamente, foi a contribuintes foram tratados ao submeterem-se ao recolhimento da Contribuição para

Qualquer inovação de entendimento com relação a esse aspecto ante a realidade dos fatos ocorridos no passado e configuraria grave ofensa ao isonomia, na medida em que a Lei Complementar nº 07/70 estaria sendo aplica completamente antagônica, submetendo os contribuintes do PIS a tratamento jur quando os mesmos se encontram, a rigor, na mesma situação jurídica.

Quanto à questão de a base de cálculo ser "a perspectiva dimensiv material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar determinação do *quantum debeatur*", como ensina Geraldo Ataliba, é certo que a ba retroativa não é exemplificativa do fato imponível no momento em que se realiza.

Mas o Direito é feito de ficções, também. Assim como o IPTU d exercício tem como base de cálculo o valor venal do imóvel relativo ao último dia anterior, ao verificarmos o chamado valor venal utilizado no lançamento, veremos q venda não é aquele utilizado para o lançamento e que a fórmula matemática para ob cálculo do IPTU traz uma distância entre a realidade do fato imponível e a incidên tributária. Da mesma forma que o faturamento retroativo eleito para determinar a ba do PIS estabelece essa distância temporal, mas não lógica, pois o faturamento é a próxima para se verificar a atividade empresarial.



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Outro exemplo curioso que encontramos no Direito Tributário é o IPVA, cujo valor do veículo, sujeito à incidência da norma tributária em 1º de janeiro de cada ano, é obtido em 31 de outubro do ano anterior. Determinação de bases de cálculo retroativa e presumida (como é o caso da substituição tributária) é caso de eleição pela norma, cujas respectivas conexões lógicas das bases de cálculo com os fatos impositivos encontram amparo na ficção jurídica. Na verdade ideal criada pela norma para ver aplicada a incidência da tributação, é possível determinar momentos reais distintos, desde que haja coerência da determinação do tempo lógico e do desencadeamento lógico do tempo. Não se trata, muitas vezes, de necessidade, mas de opção possível adotada pelo legislador.

Outra questão a ser levada em consideração está contida no âmbito das normas de competência para instituir, lançar e cobrar tributos, ou seja, o legislador federal, incumbido da competência de instituir tributos, estava adstrito a algum limite legal ou constitucional para determinar a base de cálculo do PIS?

É certo que, ao tempo da instituição do PIS, o próprio Estado não o conceituava como tributo. Mesmo assim, atendia a exação a todos os requisitos estruturais de um tributo, pois, entre o contribuinte e o Estado, aí representado pela Caixa Econômica Federal, havia uma relação jurídica típica da desenhada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Voltando. O legislador complementar, ao aprovar o projeto de lei que instituía o PIS, não se encontrava sob um limite para fixação da base de cálculo da contribuição. Tanto que elegeu três, uma atrelada ao faturamento, outra atrelada ao Imposto de Renda devido e a última atrelada à folha de pagamento dos empregados. Poder-se-ia questionar se a base de cálculo, atrelada ao Imposto de Renda devido, guardaria a correlação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do PIS, segundo as lições doutrinárias de Geraldo Ataliba. Qual, então, é o aspecto material do PIS, se são três as hipóteses de incidência? É certo que a materialidade do PIS guarda forte relação com a atividade empresarial, e nessa perspectiva a eleição do faturamento, do Imposto de Renda devido e da folha de pagamento, tem cabimento lógico.

A partir daí, verifica-se que, para o PIS, considerando sua referibilidade indireta do empregado da empresa e o Fundo, qualquer base de cálculo que se enquadrasse no âmbito do aspecto material da atividade empresarial seria passível de eleição.

Ao legislador é dado o poder de instituir o tributo, desde que sejam cumpridos os requisitos de coerência lógica interna de sua norma de incidência.

Não há, tecnicamente, uma impropriedade ao eleger, dentro da atividade empresarial (fato impositivo), a base de cálculo que melhor se adequa à definição. Colocando essa possibilidade de política tributária dentro do sistema criado para a dinâmica de arrecadação e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

aplicação das receitas (segundo sua destinação), a eleição do faturamento do sexto mês anterior apresenta sua lógica irrefutável.

Como vimos, a interpretação literal do art. 6º e de seu parágrafo único, que determinam a base de cálculo do PIS como sendo o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, encontra suporte nas mais diversas interpretações que sejam levadas a efeito segundo os critérios sistêmicos e lógicos de interpretação.

Diante disso, não podemos deixar de consignar que, colocada assim a questão, o lançamento tributário deve guardar respeito ao princípio da estrita legalidade. Implicado a esse princípio, e não menos importante, temos o princípio da tipicidade, cujos contornos invadem tanto as normas de competência (do Fisco) como as normas de incidência tributária.

Com efeito, o Direito Tributário tem a mesma estrutura lógica do Direito Penal, pois ambos visam, a final, cercear patrimônio ou liberdade.

No Direito Tributário, a incidência da norma tributária que visa, a final, retirar parte do patrimônio do contribuinte tem a mesma conformação lógico-estrutural da sanção no Direito Penal.

Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado “A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, GERD W. ROTHMANN, eminente professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo sob a rubrica “Características das infrações em matéria tributária”, que merece transcrição aqui para servir de supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte implica a carência da ação fiscal:

“Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A antijuridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.

(...)

A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: frequentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que são complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações.”

Na mesma esteira doutrinária, BASILEU GARCIA (*in* “Instituições de Direito Penal”, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, pg. 195) ensina:

“No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronúncia para se identificar, embora com algumas variantes, o delito como ato contrário à dignidade humana, antijurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário à dignidade humana, revestir-se de antijuricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do *primum in crimine, nulla poena sine lege*. Só os fatos típicos, isto é, metódicamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) conforma-se às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob o princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a legislação contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia *nullum crimen, nulla poena sine lege*, erigida como máxima fundamental nascida da tradição jurídica Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje.” (Cf. Basileu Garcia, *op. Cit.*, pg. 19).

Na Constituição Federal, há expressa disposição que repete a disposição retromencionada, em seus arts. 5º, inciso XXXIX, 150, inciso I:

“Art. 5º ...

XXXIX - Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

No âmbito da legislação tributária infraconstitucional, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional, art. 97:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º - Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º - Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”
(grifamos)

Mais adiante comentaremos a parte desse artigo que ressaltamos.

Muito bem, invoca-se aqui, para aclarar as idéias, as teorias singelas sobre o trinômio que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza penal: o fato típico, a antijuridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de DAMÁSIO E. DE JESUS (*in* Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pg. 136/137).

“O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado e que seja previsto na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexos de



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal incriminatória.

A antijuridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou antijurídica, em face de estar ligado o homem a um fato típico e antijurídico.

Dessa caracterização de tipicidade, de conduta e de efeitos é que nasce a punibilidade.”

Não será demais reproduzir, mais uma vez, a lição do já citado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, que, ao estudar o **FATO TÍPICO** (obra citada - 1º volume - Parte Geral, Ed. Saraiva - 15ª Ed. - pág. 197), ensina:

“Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexa causal) sejam descritos como crime.

(...)

Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico.

(...)

Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' para batizar aquelas leis penais que contêm a *sanctio juris* determinada, porém, o preceito a que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo).”

Nesta linha de raciocínio, CLEIDE PREVITALI CAIS, *in* O Processo Tributário, assim preleciona o princípio constitucional da tipicidade:

“Segundo Alberto Xavier, “tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o **tipo**, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o **conceito**, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida.” Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. “No Direito Tributário a técnica da



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, mas também sobre o seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, as situações e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais.

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, modificados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiana os limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer manifestação de discricionariedade.**" (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência ... ", já que "... lhe é vedada (à Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade de disposição do patrimônio deve obedecer ao princípio da tipicidade, sendo que não são requisitos de exigibilidade a Contribuição para o Programa de Integração Social – disciplina legal não se encontra definida nos padrões requeridos pela administração.

Abre-se espaço, neste momento, para comentar o § 1º do art. 97 do CTN e do Regulamento Tributário Nacional, retronegritado, que dispõe que "equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso". Ora, ao mesmo tempo em que o entendimento jurídico, ou a interpretação normativa em relação ao art. 6º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 07/70, o Fisco majora a base de cálculo do tributo, pois conta com a não fluência dos efeitos temporais sobre o valor quantificado na base de cálculo retroativa, os efeitos do tempo, em direto, são de nuclear importância para sua fluência, pois é no seu curso que surgem, consolidam, alteram, extinguem e modificam os direitos subjetivos. No lapso temporal em relação aos fatos é como uma folha que cai, se mutila a árvore, recai e macula o solo e aduba-o.

Se o legislador compôs uma determinada dinâmica de incidência tributária, elegendo uma base de cálculo retroativa, não pode o Fisco arvorar-se do poder de interpretação para modificar a base de cálculo em relação à sua retroatividade e deixando que os efeitos temporais influam no fato impositivo.

Dedução irretorquível que aponta é que a exigência do tributo é realizada segundo um critério interpretativo e discricionário que o agente tributário autorizado, uma vez que o lançamento é ato vinculado, e, na dúvida, opera-se a interpretação a favor do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

A estes argumentos supra reúnem-se outros que fortalecem a interpretação da base de cálculo retroativa. Cabe salientar que para o exame dos argumentos supra primeiramente, afastamos a incidência de qualquer dispositivo contido nos Decretos 2.445 e 2.449, de 1988, pois foram considerados inconstitucionais. Logo, o artigo 11 e outro que possa ser suscitado não tem aplicação na análise da definição da base de cálculo do PIS, a não ser pelo aspecto da negação, ou seja, se essa norma foi afastada como inconstitucional, afirma a metodologia da norma complementar.

Já as Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91, como mencionado anteriormente, não alteraram a base de cálculo do PIS. Trataram apenas da data do vencimento do tributo, o que se refere, obviamente, a um evento posterior à ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, não é verdadeira a alegação de que a Fazenda Nacional e os contribuintes sempre consideraram a defasagem da “semestralidade” como uma questão de prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS. A rigor, como mencionado no âmbito do legislativo do PIS, a Coordenadoria do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo nº 44/80, item 3.2, sempre considerou que a base de cálculo do PIS era o faturamento do mês anterior ao fato gerador, consignando, expressamente, o seguinte:

“cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento das contribuições das empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a efetuar o recolhimento em julho de 1971, tendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971”. (negritei)

Outro fato que deve ser levado em conta é a constante ratificação da metodologia em relação à base de cálculo retroativa do PIS/PASEP, ou seja, na regulamentação do Decreto nº 71.618/72, art. 14, está disposta a correta forma de cálculo dessa contribuição:

“Art. 14. A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior.”

Inegável que, tendo o PASEP a mesma estrutura do PIS, as regras de aplicação das mesmas e guardariam similaridade. Assim, o art. 14 supra determina que a Contribuição ao PASEP tem (i) fato gerador mensal, ou seja, a cada mês ocorre o fato imponível, que faz incidência da norma obrigacional tributária; e (ii) base de cálculo aferida pelas transferências apuradas no sexto mês anterior. Note-se que nesse dispositivo não há regra sobre o prazo de pagamento, tão-somente as definições quanto ao fato imponível e à base de cálculo.

Ainda que se pudesse considerar a desnecessidade de lei complementar para tratar das modificações da base de cálculo ou mesmo do fato gerador do PIS, constatando o histórico legislativo mencionado, que nenhuma lei ordinária alterou a base de cálculo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Nesse diapasão, a interpretação do saudoso Geraldo Ataliba, em publicado, estava correta, não só em relação ao privilégio dado ao princípio da legalidade, também ao espírito da Lei. Nesse caso, o Mestre não privilegiou a tese açambrada pela Fazenda, senão vejamos:

"O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente e 'faturar' é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante

.....
A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de 'faturar', sob perspectiva mensurável desta materialidade – vale dizer, a base do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal – para o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não poderia ser – aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador.

A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento considerado, para a quantificação da obrigação tributária em qualquer 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 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 lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (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 (substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, o que configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra mencionada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

A análise da seqüência de atos normativos editados a 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.”

Quanto à TRD, verifico que a decisão singular foi acertada, inclusive por já ter sido reconhecida pelo Fisco, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 31/97, sua exclusão dos créditos tributários, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, e de forma retroativa.

Com efeito, andou bem a decisão monocrática ao proceder à redução da multa de ofício lançada à alíquota de 100%. Como visto, a norma veiculada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, de 27/12/1996, publicada no Diário Oficial da União em 30/12/1996, reduziu a multa de ofício prevista no art. 4º da Lei nº 8.218/91:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

O art. 106 do Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe:

“Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretada a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha impedido o pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista no tempo da sua prática.” (grifei)

Desta forma, tendo sido reduzida a multa de ofício de 100%, pelo art. 8.218/91, para 75%, na forma da Lei nº 9.430/96, é de se aplicar a norma retroativamente, como estabelece o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário como bem reconheceu o inciso I do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/96.

Quanto aos juros legais de 12%, fixados pela Constituição, é entendido, mais recentemente, que tal limite não se opera automaticamente. A economia têm funções diversas, remuneratória ou compensatória, e o limite estabelecido na Magna não define a que juros deve ser aplicado o limite de 12%. A falta de legislação para disciplinar tal limite conduz à conclusão de que enquanto não for estabelecida hierarquia inferior não se operam os efeitos desse limite.

Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO PARCIAL voluntário para reconhecer o prazo decadencial de cinco anos, contados do início da obrigação, bem como para que a exigência do PIS, para os períodos retroativos, seja calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


LUIZ ROBERTO DOMINGO



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

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

Reporto-me ao Relatório de fls. 02/04, da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Roberto Domingo.

Trata a presente controvérsia do recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de JANEIRO de 1990 a SETEMBRO de 1990.

As matérias que deu margem à divergência no Colegiado referem-se ao entendimento de que, com a declarada inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.449/88, prevaleceriam as normas veiculadas pela Lei Complementar nº 07/70, o que implicaria na dilação do aspecto temporal do fato gerador da Contribuição para o PIS para o período seguinte àqueles em que foi auferido o faturamento.

Enfrentaremos a preliminar de decadência, por ser esta matéria inoponível para a determinação do período a ser abrangido pela exação.

O exercício de qualquer direito não é eterno, o tempo atua exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em virtude dos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento posterior foi efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado supra citada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que o crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário a partir do lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150, III, do CF.

“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua 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 contribuinte, obriga-o, expressamente a homologar.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

No direito tributário brasileiro, tem-se verificado que dificilmente a homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento de homologação seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da "homologação tácita" determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de cinco anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido efetuado pelo sujeito passivo.

Advoga o ilustre Relator ter ocorrido a decadência para a constituição do crédito tributário referente aos períodos de janeiro a dezembro de 1990, aplicando o artigo 150, § 4º, do CTN, mesmo sem ter havido pagamento do tributo.

Concessa venia, a posição do ilustre Relator, a antecipação do julgamento da situação determinante para que a decadência seja analisada à luz das deliberações do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Deixando o pagamento de ocorrer, não há que se falar em homologação. No caso em que o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente, se manifestado no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conformidade com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Entende aquela Corte que, em tais casos, o termo inicial da decadência não é a data em que ocorreu o fato gerador, mas, sim, que o exercício relativo ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre após cinco anos, a contar do exercício seguinte àquele em que se extinguiria o direito de a Fazenda Pública receber o pagamento, vale dizer, o exercício seguinte àquele em que a homologação poderia ter ocorrido ou seja, o exercício seguinte ao término dos cinco anos contados a partir do fato gerador.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no acórdão do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU de 26/04/99, tendo como Relator o Senhor Ministro Pargendler, cuja ementa a seguir transcrevemos:

Recurso Especial nº 199560/SP (98/0098482-8)

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a data em que o direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse exercício é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência do tributo), supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação."

J



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional."

Na espécie, seguindo-se este entendimento, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à Contribuição para o PIS dos meses de janeiro a novembro de 1990 teve início em 1º de janeiro de 1991, extinguindo-se em 1º de janeiro de 1996. Tendo sido o lançamento de ofício efetuado somente em 05 de janeiro de 1996, importa na decadência dos fatos geradores referentes àquele período.

Ultrapassada a preliminar, passemos à análise da questão de mérito.

A matéria de mérito que deu margem à divergência no Colegiado refere-se ao entendimento de que, com a declarada inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, prevaleceriam as normas veiculadas pela Lei Complementar nº 07/70, o que resultaria na 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 minoria do Colegiado, 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.

J



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

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 Amilcar de Araújo Falcão⁸:

“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 aceção, 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.”

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. Amilcar de Araújo Falcão, citado por Aliomar Baleeiro⁹, ao discorrer sobre os efeitos do fato gerador, lembra que um dos efeitos conseqüentes ou integrantes 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.

⁸ Introdução ao Direito Tributário, Ed. Rio, 1976, pp. 72/73.

⁹ Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª edição, 1986, p. 455. J



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

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 Melo¹⁰, 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.

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 Marcos 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 LC 7/70 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

¹⁰ Curso de Direito Tributário, Dialética, 1997, p.160.



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

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 LC 7/70 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.

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



Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

Contribuição para o PIS, o que é corroborado pela análise da legislação que seguiu 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 de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71 determina que seu recolhimento deveria se dar no dia 10 de julho, adotando-se a tese defendida pela Fazenda de que o fato gerador seria o faturamento de julho, como poderia o tributo ser recolhido se o fato gerador estiver completo o fato que lhe deu origem?;

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

3) se adotada a hipótese de que o parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei Complementar nº 07/70 refere-se à data da ocorrência do fato gerador, ter-se-ia que adotar a norma do artigo 2º, parágrafo único, letra *a*, do Decreto-Lei nº 2.445/88, que estabelece que o prazo de recolhimento seria até o dia 10 (dez) do mês subsequente àqueles em que os débitos são devidos, podendo o Conselho-Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP ampliar este prazo (três) meses este prazo, teria alterado aquele dispositivo, trazendo a indicação de que o prazo impositivo passaria a ser o faturamento do terceiro mês subsequente. Tal situação levaria à obrigatoriedade dos recolhimentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de cada vez que, a partir de julho, quando tais recolhimentos deveriam ocorrer, a norma da Lei nº 2.445/88, que admitiria o recolhimento apenas das contribuições referentes aos 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/PASEP referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, 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 objetivo 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 houvesse se referido à data da ocorrência do fato gerador; e

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 ven-



Processo : 10120.000039/96-58
Número : 202-12.822
Valor : 109.875

Distribuição referente àqueles meses, conforme a sistemática da Lei Complementar nº 07/70, 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 inscrito em lei complementar, poderia ser modificado por lei ordinária, 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 a mesma 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 no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 quando normatizadas por leis ordinárias constitucionalmente válidas.

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 - RS, 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 - RS, no MS nº 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-leis 2.445 e 2.449, outros diplomas legais dispuseram sobre tais matérias, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000039/96-58
Acórdão : 202-12.822
Recurso : 109.875

bem referido pela autoridade impetrada, além do que a matéria não é objeto de lei complementar.

Não há que se falar também em inconstitucionalidade por alteração do prazo face ao preceituado."

Assim, o prazo de recolhimento determinado pela Lei Complementar nº 101/96 foi sucessivamente alterado a partir da Lei nº 7.691/88, sendo que, no período abrangido pela Lei de infração - janeiro de 1991 a maio de 1996 -, houve várias alterações para referência de recolhimento, que foram veiculadas por leis ordinárias.

Com efeito, tendo-se que a norma do artigo 6º da Lei nº 07/70 refere-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS, matéria cuja alteração pode dar-se por lei ordinária, resta claro que a autuação está em total consonância com as determinações que alteraram referida lei complementar, o que torna sem objetivo as arguições apresentadas e, portanto, não merece ser reconhecida a nulidade do ato administrativo recorrente.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso, quanto à parte referente ao PIS.

É como voto.

Sala de Sessões, em 20 de março de 2001

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA