



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Sessão : 20 de março de 2001
Recorrente : FRIGORÍFICO PLANALTO LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/2001/0.306
C	EM. 07 de 11/2 de 2001
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador-Geral da Faz. Nacional

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 02
Rubrica <i>[Assinatura]</i>

PIS/FATURAMENTO – INCONSTITUCIONALIDADE – EFEITOS –
Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, esta produziu efeitos, quanto às pessoas, *erga omnes* e, quanto ao tempo, *ex tunc*. **BASE DE CÁLCULO** – A base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato impositivo, na forma do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FRIGORÍFICO PLANALTO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator), Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Adolfo Montelo. Designado o Conselheiro Luiz Roberto Domingo para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001

[Assinatura]
Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

[Assinatura]
Luiz Roberto Domingo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente) e Ana Neyle Olímpio Holanda.

cl/cf



Processo : 10120.004065/96-18

Acórdão : 202-12.819

Recurso : 109.178

Recorrente : FRIGORÍFICO PLANALTO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 41/42 para exigência do crédito tributário decorrente da falta de lançamento da Contribuição para o PIS referente ao período de janeiro/95 a maio/96.

Em impugnação tempestivamente apresentada, a autuada proclama a insubsistência do procedimento fiscal por inobservância da correta base imponible (faturamento) na apuração do saldo devedor da contribuição. Ou seja, o valor tributável não corresponde às receitas dos fatos geradores do sexto mês anterior, conforme previsto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70 (fls. 46/48). Para comprovar suas alegações, cita o Acórdão nº 101-87.950, de 23/02/95. Insurge-se contra a aplicação da multa de 100%, vislumbrando seu efeito confiscatório. E, ao final, requer seja expurgada a TR/TRD aplicada.

Pela Decisão de fls. 60/64, a DRJ em Brasília - DF julga procedente a ação fiscal, determinando, contudo, a redução da multa de ofício de 100% para 75% , por força do disposto no inciso I do Ato Declaratório Normativo nº 1, de 07/01/97, nos termos da ementa que se transcreve:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

- FALTA DE RECOLHIMENTO

- Levantado e documentado pela Fiscalização que houve insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época (Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, cuja aplicação foi suspensa pela Resolução SF nº 49/95), deve ser mantido o lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.

- MULTA E JUROS

- O não pagamento das parcelas devidas, em suas épocas próprias, sujeita a empresa à incidência de juros, multa e correção monetária, sem prejuízo das sanções penais. No caso dos autos, o percentual da multa de ofício deve ser equivalente a setenta e cinco por cento, em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da Lei 9.450/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

- CONFISCO

- O instituto do confisco, constitucionalmente posto, importa em exorbitantes para toda a sociedade, não ocorre com os infratores da

- IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.”

Inconformada, recorre a interessada, em tempo hábil, a este Conselho de Contribuintes (fls. 72/75), reportando-se às mesmas razões de defesa apresentadas na impugnatória.

É o relatório.



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEL

A empresa não questiona a exigência do PIS com base na Lei C 07/70. Defende a recorrente que o PIS, com base na Lei Complementar nº 07/70, como base de cálculo, o faturamento do sexto mês anterior, discordando, também, multa de ofício e dos juros de mora sobre as contribuições que estavam suspensas, juros, insurge-se, também contra a exigência com base na Taxa SELIC.

Dispõe o artigo 6º da citada LC nº 07/70:

"Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada sobre o faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente."

A interpretação desta norma tem promovido profundos debates no Conselho, eis que não há clareza se sua finalidade é regular o vencimento da Contribuição PIS ou sua forma de cálculo. A exegese gramatical deste dispositivo tem levado alguns membros a considerarem a assertiva contida no parágrafo único, suficiente para justificar o intervalo de seis meses entre o fato gerador e sua respectiva base de cálculo, ou seja, entendem que a obrigação tributária em janeiro e seu nascimento só aconteça em julho, depois, com a ocorrência do fato gerador.

A Suprema Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos mantiveram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

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

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

Consideradas essas características, parece claro que o art. 155, III, do Constituição Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de determinado mês é a grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os argumentos que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial).

- a) 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 atividade para calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido o exercício da atividade sem contribuir para o PIS, apesar de a atual Constituição estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 194, I, CF/88);
- b) existem situações em que, pela natureza do negócio, há o faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo a proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem que se mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência com o fato gerador; e



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

- c) em época de recessão econômica e diminuição da atividade contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido as receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da Lei Complementar nº 104 referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal ou quantitativo), há de ser ela integralmente definida pela lei.

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redação, se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento jamais foi considerado. O fato gerador ocorre no momento em que nasce a obrigação de recolher a contribuição, em um dos dias do mês de janeiro, quando se efetua a venda das mercadorias, ocorre o fato gerador do tributo. Se no primeiro dia do mês a empresa vende uma mercadoria, a obrigação de recolher a contribuição ao PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas na lei. 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 entre a lei dispor que a contribuição seja calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição seja calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho. Ambas as redações do artigo 6º da Lei Complementar nº 104 tratam de questões de prazo de recolhimento.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelo Conselho de Contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regulamentaram a aplicação da norma, a saber:

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971. O item 3.3 da Norma de Serviço CEF/PIS 02/71 exigia o seu recolhimento já a partir de 1º de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês;
2. o ADN CST nº 35/75 possibilitava que a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, seja no faturamento (v.g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v.g. julho);
3. o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava da Contribuição ao PIS os fatos geradores ocorridos em abril, maio e junho de 1988, para que não houvesse duplicidade de recolhimento em outubro, novembro e dezembro daquele ano, respectivamente, decorrentes do fato gerador.



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos de julho, agosto e setembro, fundados naquele decreto-lei; e

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

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para o recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.008/90, alterou-se o vencimento para o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de então, o vencimento no dia 05 do mês subsequente. Depois disso, a Lei nº 8.383/91 ampliou o prazo de pagamento da Contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao do fato gerador.

O prazo previsto nesse último dispositivo legal é que foi o fundamento para o lançamento ora questionado, o que resulta, nesse aspecto, na integral procedência do recurso de auto de infração.

Ressalte-se, ainda, que nos períodos de março a maio de 1996 a base de cálculo da Contribuição ao PIS, prevista na Lei Complementar nº 07/70, perdeu o sentido, uma vez que, com a edição da Lei nº 8.218/91, convertida da Medida Provisória nº 492/95, se alterou a base de cálculo do PIS para o mês anterior.

Com relação à multa de ofício e juros de mora, não vislumbro fundamento para passíveis de modificar o lançamento. O Fisco observou os estritos termos da legislação regente do tributo, como consta às fls. 40 dos autos. A multa de ofício foi aplicada em razão da falta de recolhimento do tributo, conforme prescreve a Lei nº 8.218/91.



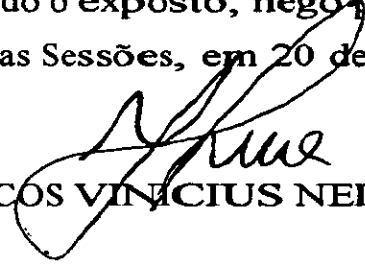
Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Com relação à utilização da Taxa Referencial do Sistema Especial de Custódia – SELIC no cálculo dos juros moratórios, entendo que a lei pode cobrar de juros de mora à taxa superior a 1%, nos termos do § 1º do artigo 16 do Regulamento do Imposto de Renda, Lei nº 5.000/66, do Código Tributário Nacional. Assim, em obediência aos estritos ditames legais, passou a ser a SELIC, conforme previsto no § 13 da Lei nº 9.065/95.

Quanto às alegações de ofensa aos princípios constitucionais da contribuição e do não-confisco, resta lembrar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, em que o sujeito passivo de obrigações tributárias tem o direito a uma decisão da autoridade competente sobre a pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional. O debate sobre a justiça dos procedimentos adotados por determinação da lei ou a constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração para se inserir na estrita competência do Poder Judiciário.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

³ MACHADO, Hugo de Brito. *“O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mar da Segurança”*, in *“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”*, Dialética, São Paulo, 1995, p. 78-82.



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO
RELATOR-DESIGNADO

Apesar do excelente voto do eminente Conselheiro-Relator, cuja interpretação da norma demonstra a qualidade de seu conhecimento técnico, data vênua, não posso concordar com sua posição, em face das razões e princípios a seguir expostos, sendo que passo a tratar da matéria por tópicos:

DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO DO PIS

Há muito tenho expressado minha divergência à interpretação do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 levada a efeito pelos agentes da Receita Federal, no que tange à base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS.

Preliminarmente, é de se reconhecer que as vozes mais preparadas dos quadros de carreira da Fazenda Públicas têm sustentado, com serenidade, interpretação científica ao 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 querem pontificar, na prática, um dos aspectos da teoria da “Hipótese de Incidência Tributária” inaugurada pelo saudoso Geraldo Ataliba. Não bastasse o fato de que tais alicerces foram lançados pelos idos dos anos de 1972, quando a prática do PIS já era conduzida com escoreita normalidade, a tese levantada proclama uma dinâmica jurídica diversa da apontada pela novel doutrina. Não menos importante, aliás, é a posição desse ilustre jurista firmada em parecer que será mais adiante citado para corroborar com minhas conclusões.

Muito mais que uma interpretação literal e uma análise científica, a análise do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 deve pautar-se em uma abrangência sistêmica do Programa de Integração Social – PIS, cujas linhas previam uma referibilidade da contribuição aos empregados com mais de seis meses de registro nas empresas contribuintes.

Dessa crítica não vai nenhuma desaprovação, salvo no que diz respeito à utilização da doutrina para mudar uma interpretação solidificada em relações jurídicas do passado.



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Não pode o jurista alterar o mundo da aplicação das normas como se, num lapso de memória, não mais vislumbrasse todos os fatos e relações jurídicas edificadas ao longo de quase 20 anos para conceder à norma uma interpretação *extra legem* que não só introduz nova concepção para o futuro, como também altera as regras de um “jogo” findo. Digo quase vinte anos, por tratar-se do lapso temporal havido entre 1970, quando do ingresso da Contribuição ao PIS no rol das obrigações dos contribuintes pessoas jurídicas, e 1988, quando da imposição inconstitucional dos malfadados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, que mudaram a sistemática dessa contribuição.

A conclusão que tem sido apresentada é de que o fato gerador do PIS ocorrera no sexto mês anterior ao pagamento, ou seja, o prazo de seis meses previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 é prazo de pagamento, tendo em vista a correlação entre o critério material e a base de cálculo, que dá à norma tributária sua coerência lógica interna.

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

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

O PIS foi instituído, no âmbito da competência residual da União, pela Lei Complementar nº 07/70 como mais uma forma de o Estado intervir no meio econômico. Se de um lado propiciaria a formação de um fundo para que fosse possível a participação dos empregados nos resultados das empresas, de outro, inclusive com o advento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, inaugurou uma forma de financiamento do desenvolvimento econômico-social, reunindo recursos para o aparelhamento e reestruturação do Parque Industrial Nacional e fomento a novos 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, o Programa de Integração Social - PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foram unificados no denominado Fundo PIS/PASEP. Tal fato mostra-se relevante, seja pela verossimilhança na estrutura lógica dessas exações, seja na coincidência na destinação dos recursos e na unificação da sistemática jurídica de aplicação.

E assim foi consolidada a legislação do PIS/PASEP, com algumas alterações, não relevantes, que veremos abaixo, até o advento dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210-RJ. Entendeu a Corte Suprema que os decretos-leis haviam modificado, substancialmente, a sistemática de apuração do PIS, estabelecida em lei complementar.

Com a edição da Resolução nº 49, de 1995, o Senado Federal resolveu suspender a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, de forma que, no lapso temporal 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 estariam sujeitos à incidência da Lei Complementar nº 07/70, e, assim, deveriam apurar o valor da referida exação observando o disposto nesse diploma complementar.

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

Segundo a Lei Complementar nº 07/70, a Contribuição para o PIS deve ser efetivada em duas parcelas: a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido ou como se devido fosse, e a segunda calculada com base no faturamento.

Prevê o art. 6º da Lei Complementar 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 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.”

Segundo a regra prevista na Lei Complementar nº 07/70, pode-se dizer que a contribuição referente ao fato gerador de julho deve ser apurada tomando-se por base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior. Contudo, a par da clareza do dispositivo e da efetiva prática dessa disposição até 1988, verifica-se uma alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos das Câmaras comuns deste Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, que tem indicado 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 retroativa da Contribuição para o PIS, mas, sim, ao prazo do seu recolhimento. Ou seja, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

fato gerador do PIS ocorrera à época da consolidação do faturamento do mês indicado de cálculo, sendo o lapso temporal de seis meses prazo de pagamento.

Basicamente, tal interpretação, como visto, labora sob o argumento de que o 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento do mês não é a grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. Na melhor exegese do referido dispositivo é no sentido de que a lei regula prazo de recolhimento do tributo.

Já a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entende que a Lei nº 7.691/88 dispôs sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, entre outras providências, 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 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 cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7.691, de 15.12.1988, e sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 27.8.91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente à época 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 sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS. A primeira de fundamento, interpretação construída por uma engenharia jurídica, da própria regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A segunda tem como pressuposto a revogação tácita da Lei Complementar nº 07/70 a partir da edição da Lei nº 7.691/88, e depois pelas legislações introduzidas pelas Leis nº 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91.

Contudo, parece-me 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 do cálculo do PIS/Faturamento, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, posto que o deslinde da divergência em pauta será de fundamental importância para aqueles contribuintes que, após tormentosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Legis nºs 2.449, de 1988, eram inconstitucionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

É de se notar, inclusive que a Constituição Federal de out/1934, recepcionou expressamente a Contribuição ao PIS nos termos da Lei Complementar nº 239, e não com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, já vigentes, quando Apesar disso, a União travou a batalha da constitucionalidade até ser derrotada e em que já se preparava para a segunda batalha, até hoje em andamento, na qual o fundamento jurídico de aplicação do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70.

E, seguindo essa linha de raciocínio, parece-me imprescindível analisar o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constatar se no período dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, que vai de setembro de 1988 a outubro de 1988, algum momento o legislador modificou a base de cálculo do PIS ou determinou a

DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Assim, sintetizo o conteúdo das diversas normas jurídicas que o Conselho de Contribuintes analisou apenas com relação aos dispositivos que são mais relevantes ao objeto da lide em

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

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

a- a primeira [...]

b- a segunda, com recursos próprios das empresas, calculada sobre o 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 julho de 1971.

Parágrafo Único - A contribuição de julho será calculada sobre o faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de julho e assim sucessivamente.” (grifei)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

Parágrafo único. O adicional de que trata este artigo será 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 Trib que trata sobre o Imposto sobre a Renda, taxas e contribuições, esclarece a art. 6º e respectivo parágrafo único da Lei Complementar nº 07/70:

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

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

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

[...]

V - demais pessoas jurídicas de direito privado, [...]: 0,6 cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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 o pagamento de tributos e contribuições federais, dá outras providências e trata do prazo de pagamento do PIS:

"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 do Tesouro Nacional - OTN, do valor:

[...]

III - das contribuições para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador.

[...]

Art. 3º Ficará sujeito exclusivamente à correção monetária, na forma do artigo 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 subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º), cujo prazo será o dia 15 (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 trata da conversão do PIS no referido indexador:

"Art. 67 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de julho de 1989, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

[...]

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

[...]

Art. 69 - Ficar^á sujeito exclusivamente à atualização monetária, artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes casos:

[...]

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

A Lei nº 8.012/90, que se originou da conversão da Medida Provisória nº 15/03/90, trata da conversão do PIS em BTN Fiscal, sempre em relação ao 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 subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

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

§ 2º - O valor em cruzeiros do imposto ou da contribuição será convertido em BTN Fiscal mediante a multiplicação de seu valor, expresso em BTN Fiscal, pela taxa de conversão 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

[...]

Art. 5º - Altera a redação do art. 69, inciso IV, alínea 'b', da Lei de julho de 1989, passando a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 69 - Ficarão sujeitos exclusivamente à atualização monetária do artigo 67, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:

a) [...]

b) para o PIS e o PASEP, até o dia 5 (cinco) do 3º (terceiro) mês útil ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades previstas no Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º), e o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da 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 altera o prazo de recolhimento do PIS/PASEP:

"Art. 2º [...]

[...]

IV - [...]

a - as contribuições para o PIS/PASEP deverão ser recolhidas até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, conforme 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."

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

PIS:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

“Art. 52 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

[...]

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

Art. 53 - Determina a conversão do PIS em quantidade de Ufir diária pelo valor 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 artigos 52 e 53 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 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

...

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

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

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

A Lei nº 9.065, de 20.06.95, dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera legislação tributária federal, dá outras providências e altera 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

“Art. 57 - Os fatos geradores do PIS/PASEP verificados a partir de 1º de agosto de 1994 deverão ser efetuados até o último dia útil do primeiro decêndio 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 definida pela legislação do imposto de renda [...]

Art. 4º - [...] na determinação da base de cálculo serão excluídas as receitas correspondentes: [...]

Art. 8º- A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

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 mesma redação da MP nº 1.212/95).

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

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

[...]

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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 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 recolha o 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 dispõe sobre a base de cálculo do PIS:

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

Art. 2º- O PIS será calculado mediante a aplicação da alíquota de 3% sobre a base de cálculo apurada nos termos da Lei nº 9.701/98.

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

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

- o art. 2º determina que o PIS será apurado mensalmente;
- o art. 3º considera o faturamento como sendo a receita bruta apurada pela legislação do Imposto de Renda; e
- o art. 4º cuida das exclusões da base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, altera legislação tributária federal 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 ainda das exclusões da base de cálculo do PIS.

A Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, altera dispositivos das Leis nº 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 9.317/96 (Lei do SIMPLES), que trata de faixas de receita bruta e de 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 e altera a legislação do Imposto de Renda. O art. 15 determina a apuração e centralização dos recolhimentos do PIS.

O presente levantamento legislativo foi longamente tratado pelo tributarista Frederico de Moura Theophilo, *in* "A Contribuição para o PIS, Ed. Resenha Tributária", São Paulo, maio/1996, a quem se indica a fonte.

DO PIS ENQUANTO CONTRIBUIÇÃO

Examinando detidamente a legislação mencionada, constatamos que, no período que vai de julho de 1988 a setembro de 1995, em nenhum momento o legislador federal alterou a base de cálculo prevista no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, de 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 indexar a base de cálculo do PIS. Todas as normas de indexação referem-se à conversão do valor devido a título do PIS/PASEP a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição.

Os arts. 69 da Lei nº 7.799/89 e 53 da Lei nº 8.383/91 estabelecem, muito claramente, que a correção monetária incide sobre o período que vai do fato gerador até o 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 (art. 1º) teria, implicitamente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

revogado o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, pode prosperar. É que o art. 1º da Lei nº 7.691/88, dispondo apenas sobre o PIS e tributos e contribuições federais, estabeleceu, expressamente, a conversão em quantia do valor das Contribuições para o PIS no 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao gerador. O referido dispositivo, portanto, nada tem a ver com a questão da base de cálculo do PIS.

Ainda, segundo o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7, as Leis nºs 10.07.89, 8.218, de 29.08.91, e 8.383, de 30.12.91, sucedendo a Lei nº 7.691/88, não teriam revogado a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. Mas, conforme tais normas cuidaram apenas da indexação do valor da Contribuição para o PIS, a criação do BTN e, posteriormente, da UFIR e alteraram prazos de recolhimento da contribuição. Nenhuma modificação foi introduzida com relação à base de cálculo do PIS/Faturamento.

No que diz respeito à hipótese de incidência das contribuições, tem-se que elas 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 que é beneficiário de uma determinada atividade estatal, a qual, todavia, tem por escopo a utilidade coletiva.

Na lição do ilustre Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes: “a contribuição caracteriza-se como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação relevante que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se relaciona com 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 no original)

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 1967/69, art. 165, V, a contribuição para o PIS destinava-se a garantir a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas mediante a formação de um Fundo de Participação, a favor dos empregados, por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. 2º da Lei Complementar nº 130/68. O fato gerador do PIS era, então, a atividade estatal, que garantia a integração do empregado na vida das empresas mediante a participação de cada um deles em um fundo especialmente criado para tal finalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Editados os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, houve a alteração do 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 estatal destinada aos beneficiários da contribuição. Portanto, o fato gerador do PIS jamais poderia 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 erigiu por lei complementar de forma vinculada.

Aliás, em que pese a Suprema Corte, no RE nº 148.754-2-210/RJ, ter reconhecido a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sob o argumento de que as modificações na legislação do PIS constituíam matéria de finanças públicas, logo não poderiam ser veiculadas por decreto-lei, resta evidente que as alterações do fato gerador, da base de cálculo e das alíquotas do PIS, introduzidas pelos referidos decretos-leis, dependeriam de lei complementar, o que jamais ocorreu na espécie.

Apesar de constar de destinação constitucional da arrecadação, o PIS desvinculou-se de uma teoria pura de contribuição, na qual a hipótese de incidência surge a partir de uma atuação estatal. Tais condições (atividade do Estado) ocorrem no momento posterior, ou seja, realizada a arrecadação, tendo como objeto da incidência uma atividade particular, passa a ser exigível a ação estatal.

Essa mudança cronológica das ações motivadoras da exigibilidade traz para o PIS uma posição *sui genere* atinente à tese do Mestre Geraldo Ataliba, ou seja, não se encaixa na teoria da Hipótese de Incidência Tributária na posição de Contribuição, tendo muito mais características de um imposto com destinação constitucional.

Se analisada assim a questão, não fica sem razão o *caput* do art. 239 da Constituição Federal de 1988, onde o legislador constitucional, expressamente, gravou:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, [...]” (negritei)

Curiosamente, veja-se que o texto constitucional nenhuma alusão fez aos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que já se encontravam em vigor, e haviam, praticamente, criado um novo PIS.

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 do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Seguro-Desemprego e do pagamento do abono de um salário mínimo anual aos empregados que recebam de empregadores que contribuem para o PIS/PASEP, até o valor de dois salários mínimos mensais. Dessa forma, verificou-se modificação na destinação constitucional da relação à destinação primeiramente estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

No § 1º do art. 239, o legislador constitucional estabeleceu a destinação dos valores arrecadados com as Contribuições para o PIS para o financiamento de projetos de desenvolvimento econômico através do BNDES. E no § 2º o legislador constitucional preservado o patrimônio acumulado do PIS/PASEP, mantidos os critérios de saques estabelecidos na lei.

Por outro lado, as receitas decorrentes da arrecadação do PIS/PASEP destinam-se a financiar determinados planos de previdência e assistência social, previstos no art. 201, I e IV, 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 involuntário, nos termos da Lei nº 7.998, de 11 de novembro de 1990, que regula o PIS do Seguro-Desemprego e o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador. Nesse momento, é evidente a modificação da vinculação da Contribuição para o PIS, que antes vinculava a atividade estatal que garantia a integração do empregado no desenvolvimento das empresas, e, após a Constituição Federal de 1988, passou a vincular a atividade estatal, de cunho previdenciário, para pagamento do seguro-desemprego e do abono de um salário mínimo anual, nos termos em que a lei especifica.

Neste sistema de contribuição para amparo do trabalhador, constatamos a existência de uma relação jurídico-tributária que se estabelece se verifica entre a empresa, enquanto pessoa jurídica empregadora, e o Estado, como sujeito ativo, representado pelos órgãos gestores das atividades arrecadadas. E de outro lado está a figura do trabalhador empregado, que assume, tão somente, o papel de beneficiário da atividade estatal custeada pelas Contribuições ao PIS/PASEP.

Segundo o tributarista Frederico de Moura Theophilo: “a atividade desenvolvida para assegurar ao empregado (beneficiário direto) o abono salarial em caso de desemprego (despesas essas provocadas pelos contribuintes para o PIS que são as empregadoras).” (Frederico de Moura Theophilo, *in* a Contribuição para o PIS, E. dos Santos, Editora Tributária, São Paulo, maio/1996, pág. 49). (negritei)

A respeitável posição do autor não conta com muitas adesões, pois ao atribuir estar dando ao PIS o caráter de contribuição social, nos termos da classificação dada por Ataliba, deixa de considerar que é a atividade empresarial das pessoas jurídicas que define o critério material da hipótese de incidência e não a atividade estatal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70

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 hábil para aferir a atividade empresarial de seis meses, é de se concluir 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, finalmente, do conjunto de normas que forma o Sistema de Direito Positivo.

Ricardo Lobo Torres assevera que: “O problema da interpretação literal esteve muito ligado ao das fontes do Direito e ao dos valores jurídicos. O apego à literalidade tem a 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 vinculado ao texto legal, com o que se evitavam as interpretações extensivas, com as suas conotações subjetivas, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também a recusa de interpretação jurídica, 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 dispositivo que delimita a base de cálculo do PIS. Contudo, o que não se pode negar é que o texto legal é a primeira fonte comunicacional que o intérprete encontra para obter a norma. O texto legal, e não de outro, que o intérprete trava seu primeiro contato com a norma, é aquele que tem o poder de enunciação da 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 como limite para a 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 ao fato gerador. pergunta: anterior a quê? Anterior ao pagamento, ou anterior ao fato gerador?



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Temos aí duas leituras:

- (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 haviam 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 Moura Theophilo, nas teias da tese de Geraldo Ataliba. Se



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

assim, a contribuição devida por uma empresa tem conexão lógica com o direito empregado participar do Fundo, o que somente ocorre a partir do sexto mês de registro

Bem, continuando, se tomarmos a norma relativa ao PASEP, encoberta
“com base na receita e transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior”
resta a pergunta: anterior a quê?

A resposta é simples, apesar de muitos quererem complicá-la: com
“anterior” não pode tratar-se de data do pagamento, pois esta sequer está inserida na
norma de incidência, não pode tratar-se da data do lançamento, pois este ainda não ocorreu
certo que neste estágio cronológico da norma nem um nem outro ocorreu (nem quanto ao
tributo, nem a constituição). Não resta alternativa lógica para a determinação do momento
deve pautar-se o contribuinte para realizar a quantificação da base de cálculo. Note-se
data somente pode ser a data do fato gerador. É a única que contém requisitos e
lógicos para compor a equação determinante da Contribuição ao PASEP calculada em
cuja data de pagamento é determinado por outra norma.

A relação existente entre o PIS e o PASEP é visceral e ambos têm
estrutura normativa e a mesma filosofia de construção, só que um foi formado para o
do setor privado e outro para os servidores do setor público. Essa, sim, foi a orientação
pela Fazenda Nacional. Essa foi a forma pela qual pautou-se a conduta da fiscalização
obviamente, foi assim que os contribuintes foram tratados ao submeterem-se ao recolhimento
Contribuição para o PIS.

Qualquer inovação de entendimento com relação a esse aspecto soaria
a realidade dos fatos ocorridos no passado e configuraria grave ofensa ao princípio de
na medida em que a Lei Complementar nº 07/70 estaria sendo aplicada de forma contrária
antagônica, submetendo os contribuintes do PIS a tratamento jurídico distinto quando
se encontram, a rigor, na mesma situação jurídica.

O PIS E A TESE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE GERALDO ATALIBA

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

Mas o Direito é feito de ficções, também. Assim como o IPTU de
exercício tem como base de cálculo o valor venal do imóvel relativo ao último dia do



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

anterior, ao verificarmos o chamado valor venal utilizado no lançamento, veremos que o valor de venda não é aquele utilizado para o lançamento e que a fórmula matemática para obter a base de cálculo do IPTU traz uma distância entre a realidade do fato imponible e a incidência da norma tributária. Da mesma forma, o faturamento retroativo eleito para determinar a base de cálculo do PIS estabelece essa distância temporal, mas não lógica, pois o faturamento é a medida mais próxima para se verificar a atividade empresarial.

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), são casos de eleição pela norma, cujas respectivas conexões lógicas das bases de cálculo com os fatos imponíveis 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

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

Não há, tecnicamente, uma impropriedade ao eleger dentro da atividade empresarial (fato imponível) a base de cálculo que melhor se adequa à definição. Coloca-se a possibilidade de política tributária dentro do sistema criado para a dinâmica de arrecadação e aplicação das receitas (segundo sua destinação), a eleição do faturamento do sexto mês apresenta sua lógica irrefutável.

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

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

DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE FECHADA

Com efeito, nunca é demais ratificar meu posicionamento a respeito da tipicidade fechada do Direito Tributário, pois tem a mesma estrutura lógica do Direito Penal, e ambos visam, a final, cercear patrimônio ou liberdade, direitos garantidos pelas cláusulas da Constituição Federal.

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

Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado "A Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária", GERD W. ROTHMANN, professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo na rubrica "Características das infrações em matéria tributária", que merece transcrição



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

servir de supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei 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 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 e tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsumir a conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que são complementados por leis tributárias igualmente defeituosas quanto à 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 não se poder a identificar, embora com algumas variantes, o delito como simples fato humano, antijurídico, típico, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, e caracterizado pela antijuridicidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio *nullum crimen sine lege*. Só os fatos típicos, isto é, meticolosamente previstos no modelo legal, se incriminam.



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal 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 praevia lege*", erigida como máxima fundamental nascida da Revolução 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 máxima retromencionada, em seu art. 5º, inciso XXXIX, e em seu art. 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:

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

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

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto neste 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 singulares do **trinômio** que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza típica, a antijuridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de E. DE JESUS (*in* Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pg. 136/

“O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado previsto na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato em uma norma penal incriminatória.

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

Dessa caracterização de tipicidade, de conduta e de efeitos é a culpabilidade.”

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 constitutivos do fato sejam os seguintes: comportamento humano, resultado e nexos causal) seja considerado como crime.

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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

...

Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' naquelas leis penais que contêm a *sanctio juris* determinada, porém, que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido

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

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato de dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. "No Direito Tributário a técnica atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

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

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

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

DA OFENSA AO ART. 97 DO CTN



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

Abre-se espaço, neste momento, para comentar o § 1º do art. 97 do Código 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 modificar 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 ali 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 decorrer que surgem, consolidam, alteram, extinguem e modificam os direitos subjetivos. No direito, o lapso temporal em relação aos fatos é como uma folha que cai, se mutila a árvore, renova-a, se macula o solo, aduba-o.

Se o legislador compôs uma determinada dinâmica de incidência para o PIS 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 aspectos temporais influam no fato impositivo.

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

A estes argumentos supra reúnem-se outros que fortalecem a interpretação da base de cálculo retroativa. Cabe salientar que, para o exame dos argumentos suscitados, primeiramente, afastamos a incidência de qualquer dispositivo contido nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, pois foram considerados inconstitucionais. Logo, o artigo 11 e qualquer 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 por ser 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 atinente a prazo de recolhimento do PIS. A rigor, como mencionado no histórico legislativo do PIS, a Coordenadoria do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 44/80, item 3.2, sempre considerou que a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, consignando, expressamente, o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

“...cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento das empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a recolher o imposto 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 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 apurada no 6º (sexto) mês imediatamente anterior”.

Inegável que, tendo o PASEP a mesma estrutura do PIS, as regras seriam as 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 impositivo que funda a 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 prazo de pagamento, tão-somente as definições quanto ao fato impositivo e à base de cálculo.

Desta forma, não há qualquer outra interpretação possível desse dispositivo, como não deve ser outra para o caso da Lei Complementar nº 07/70, art. 6º.

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 do PIS (ou seja, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador) tal como prevista na Lei Complementar nº 07/70, pelo que inexistiria amparo legal à pretensão daqueles que defendem que as Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91 teriam determinado a incidência do PIS sobre o faturamento próprio mês em que se verifica o fato gerador.

O PARECER DE GERALDO ATALIBA

Nesse diapasão, a interpretação do saudoso Geraldo Ataliba, em seu Parecer publicado, estava correta, não só em relação ao privilégio dado ao princípio da legalidade, mas também ao espírito da lei. Nesse caso, o Mestre não privilegiou a tese açambarcada pelos contribuintes, mas a que não vejamos:

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



Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

.....

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

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

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

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

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

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

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

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

A análise da sequência de atos normativos editados à partir da Lei Complementar nº 07/70, evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.004065/96-18
Acórdão : 202-12.819
Recurso : 109.178

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."

Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO