2º C C | PUBLICADO NO D. O. U. D. 28 / 11 / 2000 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Sessão : 18 de maio de 1999
Recurso : 106.576
Recorrente : PRITEFISA – TECELAGEM DE FIOS SINTÉTICOS DA AMAZÔNIA S/A
Recorrida : DRJ em Manaus - AM

PIS - BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO - O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6° da Lei Complementar n° 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. COMPENSAÇÃO - Só é possível entre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, mediante requerimento, a não ser nas hipóteses em que este requisito é dispensado. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PRITEFISA – TECELAGEM DE FIOS SINTÉTICOS DA AMAZÔNIA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Luiz Roberto Domingo, que davam provimento quanto à semestralidade da base de cálculo. O Conselheiro Luiz Roberto Domingo apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, O Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Oswaldo Tancredo de Oliveira e Adolfo Montelo.
lao/cf/cl/mas

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Recurso : 106.576
Recorrente : PRITEFISA – TECELAGEM DE FIOS SINTÉTICOS DA AMAZÔNIA S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 103/111:

"PRITEFISA – TECELAGEM DE FIOS SINTÉTICOS DA AMAZÔNIA S.A, acima qualificada, apresentou impugnação tempestiva ao lançamento referente à Contribuição para o Programa de Integração Social, formalizado com a lavratura do Auto de Infração de fls. 05/20, concluindo com pedido de anulação do instrumento e improcedência da ação.

2. Nessa impugnação as alegações de fato e de direito, podem ser traduzidas, em síntese, que:

a) - há erro de cálculo na autuação, por não terem sido excluídas da base e cálculo, mercadorias devolvidas em março de 1 995, no valor de R$ 12.030.795,29, cf. fotocópias de notas fiscais anexadas, mediante as quais essa devolução foi efetuada, assim como da folha do livro de Registro de Entrada de Mercadorias em que aparece registrada e do livro Registro de Saídas, pelo qual se verifica que o valor tributado foi o total das saídas, sem levar em conta essa devolução;

b) - § único do art. 6°, da Lei Complementar n° 07/70, estabelece que a contribuição de julho seja calculada com base no faturamento de janeiro; a agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente, de o art. 53, da Lei n° 8.383/91 determina a conversão em UFIR do valor do PIS, com base no valor da mesma no mês subseqüente ao do fato gerador, porém, o Auto de Infração, violando esse preceito legal, fez conversão com base no valor da UFIR do mês subseqüente ao faturamento, e não ao fato gerador, daí resultando, só por esse motivo, a exigência de um valor acima do que seria devido se o débito de fato existisse;

c) - a Impugnante dispõe de créditos oriundos de recolhimentos indevidos no tocante ao FINSOCIAL e contribuições previdenciárias sobre pagamentos a autônomos e administradores, que ultrapassam os valores da presente autuação;

e que, por conseguinte, impor-se-ia, compensar uma coisa com a outra, nos termos do art. 66, da Lei nº 8.383/91, resultando da compensação não serem, mais uma vez, devidas as quantias cobradas;

d) – por outro lado, há erros no cálculo da correção monetária e dos juros de mora, sendo que no cálculo dos juros, como se reconhece no próprio auto, estão sendo aplicadas as Leis nºs 8.981/95 e 9.069/95, posteriores aos fatos geradores, com manifesta inobservância do art. 144 do CTN;

e) – quanto às multas, foi desconsiderada a produção prevista no art. 59 da Lei nº 8.383/91, em respeito ao art. 106, II, "c", do CTN;

f) – por essas razões pede a Impugnante seja anulada a autuação ora impugnada, julgando-se improcedente a ação fiscal.

3. O crédito tributário impugnado, está em duas parcelas distintas, sendo uma expressa em UFIR, referente aos fatos geradores ocorridos de agosto/92 a dezembro/94, e a outra, expressa em REAIS, para a ocorrência havida no ano-calendário de 1995. Esse procedimento obedece à norma estabelecida pelo art. 6º da Lei nº 8.981/95, mandando que os tributos e contribuições sociais, cujos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de 1995, sejam apurados em Reais.

3.1 Apuração em UFIR, cf. Auto de Infração referido, fl. 05:

a) - Contribuição (PIS – 2986)	2.790.450,61
b) - Juros de Mora (até 10.04.96)	798.084,98
c) - Multa Proporcional	2.790.450,61
d) - Total do Crédito Tributário	6.378.986,20

3.2 Apuração em REAIS, cf. Auto de Infração citado fl. 05:

a) - Contribuição (PIS – 2986)	508.141,89
b) – Juros de Mora (até 29.03.96)	145.701,99
c) Multa Proporcional	508.141,89
d) – Total do Crédito Tributário	1.161.985,77

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

4. Falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social, constatado mediante verificação dos documentos e livros fiscais da empresa foi o fato apontado, e seu enquadramento legal no artigo 3°, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70, c/c art. 1°, § único, da Lei Complementar nº 17/73 (fls. 07/08). Multa e Juros de Mora têm capitulação legal especificada às fls. 19/20.

5. Complementa a instrução do processo os documentos pertinentes as diligências efetuadas para esclarecimentos e comprovações sobre as devoluções de mercadorias vendidas (fls. 52/90)."

A Autoridade Singular julgou parcialmente procedente o lançamento em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

"ASSUNTO: PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

EMENTA: Fatos geradores ocorridos em 1992, 1993, 1994 e 1995. É procedente o Auto de Infração lavrado para exigir contribuição para o Programa de Integração Social incidente sobre o faturamento mensal, e apurado através dos valores constantes da Declaração de Rendimentos e da escrituração dos Livros de Apuração de ICMS, comprovado o não recolhimento de quaisquer valores pertinentes a essa obrigação. Constatada a existência de devoluções de mercadorias vendidas, seus valores não devem integrar a base de cálculo da contribuição.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE".

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 116/119, onde, em suma, reitera os argumentos de sua impugnação, pertinentes à parcela da exigência mantida.

Às fls. 121/124, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a Recorrente permanece inconformada com a utilização, como base de cálculo, no presente lançamento, do faturamento mensal, ao invés do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, como estaria previsto na LC nº 07/70.

Quanto a esta matéria, adoto e transcrevo, a seguir, as razões de decidir, neste particular, deduzidas no voto condutor do Acórdão nº 202-10.761, de 08.12.98, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima:

"A recorrente pleiteia, ainda, que seja refeito o cálculo do valor tributo exigido no lançamento, eis que, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como exigiram os autuantes.

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

"Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

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

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

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

A Suprema Corte[1] e o antigo Tribunal Federal de Recursos[2] firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

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

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

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

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da LC 7/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

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

[1] RE nº 100790-7/SP, 1984
[2] AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS

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

- *existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e. em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência a nenhum fato gerador;*

- *em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.*

Além disso, não há no artigo 6º da LC 7/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial e quantificativo), há de ser integralmente definida pela lei.

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

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

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

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

1. o caput do artigo 6° determina o processamento mensal a partir de 1° de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71, que exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês .

2. o ADN CST 35/75 que possibilitava a contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho).

3. O artigo 11 do Decreto-Lei 2.445/88 isentava a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988 para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sobre à égide da LC 7/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele Decreto-Lei.

4. a Resolução n° 01 do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, estabelec, em seu inciso IV, que: "as contribuições devidas ao PIS e PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-lei n° 2.445, de 29 de junho de 1998". Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar 7/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto nesse caso não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos Decretos-Leis.

Ocorre, porém, que legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS. A Lei 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3° e 4°, no dia dez do terceiro mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias n°s 134/90 e 147/90, convertidas na Lei n° 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subseqüente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias 297/91 e

298/91, esta convertida na Lei 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subseqüente.

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

Sendo assim, chegamos a poucas, mas importantes conclusões:

a) .....

b) .....

c)

d) .....

e) .....

f) a Suprema Corte[3] e o antigo Tribunal Federal de Recursos[4] firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento;

g) a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma;

h) o art. 6º da LC 7/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

i) a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei quis regular prazo de recolhimento de tributo e não base de cálculo, interpretando-a da seguinte forma: a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho; e

j) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS (Lei nº 7.691/88, Lei nº 8.019/90 e Lei nº 8.218/91);"

[3] RE nº 100790-7/SP, 1984
[4] AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

No que diz respeito à possibilidade de compensação entre débitos da Contribuição para o PIS aqui apuradas com créditos oriundos de pagamentos indevidos da Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de autônomos e administradores, de plano, é de ser afastada, porquanto não são da mesma espécie e destinação constitucional e esta última nem é administrada pela Secretaria da Receita Federal.

Já a compensação de débitos do PIS com créditos oriundos de pagamentos indevidos para com o FINSOCIAL, embora factível a partir da edição da Lei nº 9.430/96 (art. 74), que conferiu à Secretaria da Receita Federal a faculdade de autorizar a utilização de créditos restituíveis ou ressarcíveis ao contribuinte para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração, teve o seu implemento condicionado a prévio requerimento, a não ser nas hipóteses em que o órgão autorizado o dispensa, o que não se aplica ao caso em exame (INSRF nº 21/97).

Quanto aos alegados erros no cálculo da correção monetária e dos juros de mora, por inobservância do art. 144 do CTN, nada a acrescentar aos judiciosos fundamentos da decisão recorrida neste particular.

Igualmente, no que toca à equivocada invocação do instituto da retroatividade benigna.

Isto posto, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

Ouso divergir dos inclitos Colegas Conselheiros no que tange à base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, instituído pela Lei Complementar nº 07/70.

Preliminarmente, é de se reconhecer o brilhante voto do eminente Relator, a quem presto homenagem e respeito, por ser profissional de carreira que honra e dignifica os quadros da Fazenda Públicas com serenidade e dedicação à *res publica.*

Contudo, em seu voto pontifica a praxis de um dos aspectos da teoria da "Hipótese de Incidência Tributária" inaugurada pelo saudoso Geraldo Ataliba, cujas bases foram lançadas pelos idos anos de 1972, quando a prática do PIS já era conduzida com escorreita normalidade e sob dinâmica jurídica diversa da apontada, pela novel doutrina.

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. Não pode o jurista alterar o mundo da aplicação das normas como se, num lapso de memória, não mas vislumbrássemos 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. Disse 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, ambos de 1988, que mudaram a sistemática dessa contribuição.

A conclusão do voto vencedor 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 é prazo de pagamento, tendo em vista a correlação entre o critério material e a base de cálculo que dá ao tributo sua coerência e referibilidade.

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 gêneses e, depois, edificarmos as alterações legislativas que sofreu:

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

O PIS surgiu com a Lei Complementar nº 7/70 como mais uma forma de o Estado intervir na economia, criando um fundo para participação dos empregados nos resultados das empresa e, depois, com o advento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, como uma forma de financiamento do desenvolvimento econômico-social, seja com o aparelhamento e reestruturação do parque industrial nacional e fomento a novos empreendimentos para aumento da oferta de empregos, promovidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento - BNDES, seja pela realização 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 motra-se relevante, seja pela verossimilhança na estrutura lógica dessa exação, como a coincidência na destinação dos recursos.

E assim seguiu com algumas alterações, não relevantes, que veremos abaixo, até o advento dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que, quando do exame do Recurso Extraordinário 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.

Posteriormente, 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 estiveram 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 se verificar de duas formas. A primeira delas, 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.

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

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 como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior. Contudo, em que pese a clareza do dispositivo, verifica-se uma alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos deste Egrégio 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 da Contribuição para o PIS, mas, sim, ao prazo do seu recolhimento.

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/Nº437/98 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, e 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 de pensamento contrárias à adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo da Contribuição ao 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.

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Contudo, parece-nos que nenhuma das razões suscitadas são suficientes para fundamentar a não adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo da Contribuição ao 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 tertuliosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, eram inconstitucionais.

Seguindo essa linha de raciocínio, parece-nos imprescindível analisarmos o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constatarmos 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 da Contribuição ao PIS ou determinou a sua indexação.

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

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 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."

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. 1°- 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. 3°, letra "b", da Lei Complementar n° 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 subseqüentes - 0,25%."

O Parecer Normativo da Cordenação-Geral do Sistema de Tributação n° 44/80, apesar de tratar sobre o Imposto sobre a Renda, taxas e contribuições, esclarece o art. 6°, e respectivo parágrafo único, da LC n° 07/70:

"item 3.2 - Como respaldo do afirmado no subitem anterior cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971, enquanto que as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias pagaram normalmente o PIS-REPIQUE com base no imposto devido no exercício de 1971. [...]."

O Decreto-Lei n° 2.445, de 29 de junho de 1988, com redação dada pelo Decreto-Lei n° 2.449, de 21 de julho de 1988, dispõe:

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

...

V- demais pessoas jurídicas de direito privado, [...]: 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta.

§ 2° [...] considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto sobre a renda, 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 subseqüente 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, e dá outras providências, trata do prazo de pagamento do PIS, já sob a égide da novel Constituição Federal, sob os auspícios do art. 239, e da Lei Complementar 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 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 subseqüente 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 subseqüente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-lei n. 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º), cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subseqüente 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:

...

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

"Art. 69- Ficará sujeito exclusivamente à atualização monetária, na forma do 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 3° (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, [...]"

A Lei nº 8.012/90, que se originou da conversão da Medida Provisória nº 164, de 15/03/90, trata da conversão do PIS em BTN Fiscal, sempre em relação ao prazo de pagamento, ou seja, o lapso temporal havido entre a data do fato gerador e o vencimento da obrigação:

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

...

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

§ 1°- 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.

§ 2° 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. 1°- Cria destinação do PIS para o Fundo de Amparo ao Trabalhador;"

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

"Art. 5°- Altera a redação do art. 69, inciso IV, alínea "b", da Lei n° 7.799, de 10 de julho de 1989, passando a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 69 - Ficará 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 3° (terceiro) mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei n° 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7° e 8°), cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador."

A Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991, que se originou da conversão da Medida Provisória n° 298 de 29/07/91, dispõe sobre impostos e contribuições federais ealtera prazo de recolhimento do PIS/PASEP:

"Art 2°.

...

IV – (...)

a - As contribuições para o PIS/PASEP deverão ser recolhidas até o quinto dia útil do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores, ressalvado o disposto na alínea seguinte. Alínea "b"- até o quinto dia útil do segundo mês subseqüente ao da ocorrência dos fatos geradores, em relação à parcela de atualização da receita pelo INPC e respectivos juros."

A Lei n° 8.383, de 30/12/91, instituiu a UFIR e altera prazo de recolhimento do PIS.

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

...

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

IV - contribuição para ...(COFINS) ... e contribuições para o ... PIS/PASEP, até o quinto dia 20 do mês subseqüente 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 subseqüente 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 subseqüente 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."

c) 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 e 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 subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

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 subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

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 pelo 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":

"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."

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

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-13.186

Do art. 64 até o art. 66 cuida da hipótese de retenção na fonte de tributos e contribuições federais, inclusive o PIS, sobre pagamentos efetuados por órgãos públicos, 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 submeta-se ao recolhimento do PIS, nos mesmos moldes do 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 a que se 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 [...] poderão ser efetuadas as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta: (...)

Art. 2º- O PIS será calculado mediante a aplicação da alíquota de 0,75% 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 da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

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

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

"Art. 3º - Considera o faturamento como sendo a receita bruta, como definida 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 federal.

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."

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

O art. 3° 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 nºs 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 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.

Altera a legislação do Imposto de Renda. O art.15 determina a apuração e centralização dos recolhimentos do PIS.

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. 6°, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, de forma que a base de cálculo do PIS, no período mencionado, é o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador.

Por outro lado, nenhuma norma foi estabelecida no sentido de indexar a base de cálculo da Contribuição ao 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 os recolhimentos, 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/Nº437/98) no sentido de que a Lei nº 7.691/88 (art. 1°) teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do art. 6° da Lei Complementar nº 07/70, também não pode prosperar. É que o art. 1° da Lei nº 7.691/88, dispondo apenas sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, estabeleceu, expressamente, a conversão em quantidade de **OTN do valor das contribuições para o** PIS no 3° (terceiro) dia do mês subseqüente ao do fato gerador.

O referido dispositivo, portanto, nada tem a ver com a questão da base de cálculo da Contribuição ao PIS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Ainda, segundo o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7, as Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91, sucedendo a Lei nº 7.691/88, igualmente, teriam revogado a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. Mas, conforme demonstramos, tais normas cuidaram apenas da indexação do valor da Contribuição para o PIS, quando da 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.

Com relação ao 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, concluímos que o mesmo, embora decorra de louvável estudo doutrinário, não encontra fundamentação no princípio da estrita legalidade.

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 sanção administrativa tributária tem a mesma conformação estrutural lógica da sanção do 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.
>
> (...)

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

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

Na mesma esteira doutrinária o 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 pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de antijuricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam."

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. 5°, inciso XXXIX:

"Art. 5° ...

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

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional, art. 97, o qual já tivemos oportunidade de citar no início deste voto.

Não há, aqui, como não se invocar 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 prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexo de 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."

Tais elementos estavam ausentes no processo que cito, como também estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente.

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 nexo 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 conseqüência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo)."

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Nesta linha de raciocínio nos ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS, **in** O Processo Tributário, 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 tipicidade atua não só sobre a **hipótese** da norma tributária material, como também sobre o seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos 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, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiana os limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade."** (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência tributária 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 como para restringir o patrimônio devem obediência ao princípio da tipicidade, sendo que não cumpre os requisitos de exigibilidade a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, cuja disciplina legal não se encontra definida nos padrões requeridos pela administração.

Aliás, 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.

Bem, para o exame dos argumentos suscitados no r. voto vencedor, primeiramente, afastamos a incidência de qualquer dispositivo contido nos Decreto-Lei 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 base de cálculo da Contribuição ao PIS.

Já as Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91, como mencionado anteriormente, não alteraram a base de cálculo da Contribuição ao 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 da Contribuição ao PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, consignando, expressamente, o seguinte: **"cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971".**

Outro fato que deve ser levado em conta é a constante ratificação da Fazenda em relação à base de cálculo retroativa do PIS/PASEP, ou seja, na regulamentação do PASEP, 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 não seriam as mesmas. Assim, se a Contribuição do PASEP de cada mês, quando ocorria o fato gerador (fato imponível), devesse ser calculada com base na receita do sexto mês anterior.

Ad argumentandum tantum, não há qualquer outra interpretação possível desse decreto como poder-se-ía imaginar no caso da Lei Complementar nº 07/70, art. 6º.

Essa, sim, foi a orientação seguida pela Fazenda Nacional. Essa foi a forma pela qual pautou-se a conduta da fiscalização e, obviamente, foi assim que os contribuintes foram tratados ao submeterem-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS.

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

No que diz respeito à hipótese de incidência das contribuições, temos que estas devem guardar relação com a atuação estatal e o contribuinte que dela se beneficia. O que

caracteriza as contribuições, de modo geral, é a vantagem diferencial daquele contribuinte beneficiário de uma determinada atividade estatal, a qual, todavia, tem por escopo beneficiar a coletividade.

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

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, constituído por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. 2° da Lei Complementar 07/70. 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 de recursos especialmente criado para tal finalidade.

Editados os Decretos-Leis n°s 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 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, ènquanto contribuição que se erigiu por lei complementar de forma vinculada.

Aliás, em que pese a Suprema Corte, no RE n° 148.754-2-210/RJ, ter reconhecido a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, sob o argumento de que as modificações na legislação do PIS não constituíam matéria de finanças públicas, logo, 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 decretos-leis, dependeriam de lei complementar, o que jamais ocorreu na espécie.

Conseqüência disso é que a Constituição Federal de 1988, ao recepcionar o PIS, o fez considerando que o fato gerador do PIS vincula-se à atividade estatal, tal como inicialmente previsto na Lei Complementar n° 07/70, característica esta típica das contribuições.

Não foi sem razão que no "caput" do art. 239 da Constituição Federal de 1988 o legislador constitucional expressamente gravou:

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-13.186

> **"Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, [...]."**

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, pois na redação dos referidos decretos foram alterados o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota da contribuição, sem que a questão da vinculação à atividade estatal fosse levada em consideração.

A Constituição Federal de 1988 considerou, portanto, como válido, o fato gerador do PIS de forma vinculada àquela atividade estatal prevista na Lei Complementar nº 07/70, mas, logo, no próprio art. 239, alterou-lhe a destinação e a vinculação, nos termos que veremos mais adiante.

Concluindo, tanto na vigência da Constituição Federal de 1967/69 quanto na vigência da Constituição Federal de 1988 a hipótese de incidência do PIS sempre foi a atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte, de forma que o faturamento, tal como previsto na 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 de PIS passaram a ser destinados ao financiamento do programa do 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 do PIS em relação à destinação primeiramente estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

No § 1º do art. 239 o legislador constitucional estabeleceu a destinação de 40% dos valores arrecadados com as Contribuições para o PIS para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do BNDES. E no § 2º o legislador constitucional manteve preservado o patrimônio acumulado do PIS/PASEP, mantidos os critérios de saques nos termos da lei.

Por outro lado, os recursos decorrentes da arrecadação do PIS/PASEP passaram a financiar determinados planos previdenciários, previstos no art. 201, incisos II 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 11.11.90, que regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT. Nesse momento, é evidente a modificação da vinculação da contribuição para o PIS, que antes vinculava-se à atividade estatal,

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-13.186

que garantia a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e após 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 em que a lei especifica.

Neste sistema de contribuição para amparo do trabalhador, constatamos que a 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 dos fundos arrecadados. 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.

Sendo assim, a rigor, chegamos à conclusão de que o fato gerador do PIS não é exatamente o faturamento mensal, considerado isoladamente, mas, sim, tal como concluiu o ilustre tributarista Frederico de Moura Theophilo: **"a atividade estatal desenvolvida para assegurar ao empregado (beneficiário direto) o abono salarial e o seguro desemprego (despesas essas provocadas pelos contribuintes para o PIS que são as empresas-empregadoras)."** (Frederico de Moura Theophilo, *in* a Contribuição para o PIS, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, maio/1996, pág. 49).

Então o fato imponível é a atividade estatal desenvolvida em um determinado mês, consistente no pagamento do abono salarial e do seguro desemprego, custeados pelas pessoas jurídicas, empresas empregadoras, mediante contribuições que recaem sobre o faturamento mensal do sexto mês anterior ao fato gerador, sendo esta, portanto, a definição da base de cálculo da Contribuição ao PIS e não a definição da data do recolhimento da referida contribuição.

Resumindo, na vigência da Constituição Federal de 1967/69 o fato gerador do PIS era a atividade estatal que conferia aos empregados, de modo geral, beneficiários do PIS, a garantia de integração na vida e desenvolvimento das empresas, através da participação em um fundo, constituído pelas contribuições das empresas, denominado Fundo de Participação. O faturamento não se incluia na hipótese de incidência e significava, a rigor, a dimensão da base de cálculo da contribuição.

Na vigência da Constituição Federal de 1988, operou-se modificação na destinação e vinculação do PIS, que passou a ser fonte de custeio de outra atividade estatal, agora, referente à concessão ao empregado (beneficiário direto da Contribuição para o PIS) do abono salarial e do seguro desemprego, previsto no art. 201 da CF/88 e regulado pela Lei nº 7.998/90.

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Mais uma vez o faturamento não foi eleito como fato gerador da contribuição, uma vez que o art. 239 da CF/88, que recepcionou o PIS, levou em consideração o PIS nos termos da Lei Complementar nº 07/70 e vinculou a contribuição diretamente à atividade estatal concessiva do benefício previdenciário do abono salarial e do seguro desemprego.

Assim, não sendo o faturamento o fato gerador da Contribuição para o PIS, tal elemento somente pode ser considerado como a base de cálculo da contribuição, tanto é verdade que foi assim que a Secretaria da Receita Federal, através da Coordenadoria do Sistema de Tributação, Parecer Normativo CST nº 44/80, item 3.2, tratou a questão, reconhecendo ***expressamente "que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971".***

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, constata-se, pelo histórico legislativo mencionado, que nenhuma lei ordinária alterou a base de cálculo da Contribuição ao PIS (qual seja, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador), tal como prevista na Lei Complementar nº 07/70, pelo que inexiste 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 do próprio mês em que se verifica o fato gerador.

Nesse diapasão, a interpretação do saudoso Geraldo Ataliba em parecer não publicado estava correta, não só em relação ao privilégio dado ao princípio da legalidade, como também ao espírito da lei. Nesse caso, o Mestre não privilegiou a tese açambarcada pelo Voto Vencedor, senão vejamos:

> "Observações gerais
>
> Se as disposições dos decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88 são inconstitucionais, o PIS volta a ser calculado de acordo com o que dispõe a lei complementar nº 7/73 (com a alteração da lei complementar nº 17/73), dado que nenhuma lei posterior cuidou dos critérios de cálculo.
>
> Vale transcrever novamente o artigo 6º da lei complementar 7/70:
>
> "Art. 6º A efetivação dos depósitos no Fundo, correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3º, será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

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."

O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente.

O fato "faturar" é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a

empresa.

Reputa-se nascida (a obrigação tributária de recolher o PIS) no dia 1° de cada mês, com o ato de faturação do contribuinte. Isso é imediata e clara conseqüência da lei complementar 7/70.

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 pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar n° 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponível. Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6°: *"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.

"Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, invocando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo... .

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contempla o próprio fenômeno da incidência...

> *A competência tributária, em síntese é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos". (Curso de Direito Tributário, 1985, p. 116).*
>
> Roque Carrezza, define a competência tributária como:
>
> *"a habilitação, a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas para que tributem"* (Princípios Constitucionais Tributários, 1986, pág 146).

evidentemente editando, primeiramente, lei descritiva das hipóteses de incidência (artigo 150, I, da Constituição Federal).

E analisa suas características: privatividade, irrenunciabilidade e faculatividade.

Desta, diz:

> *"As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional tributário, são livres para dela se utilizarem ou não. Donde haveremos de concluir forçosamente, que, podendo o mais (não criar o tributo), podem o menos, isto é, ou usar, apenas em parte, suas competências tributárias, ou, até transferir, mediante lei, o direito subjetivo à prestação tributária (capacidade tributária ativa)...*
>
> *Transparece, pois, em observação ligeira, que nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária".* (idem, pág. 196-7).

Ora, a legislação concernente ao PIS jamais cuidou de prever forrma de cobertura de defasagem entre o mês-base e o memento do nascimento da obrigação seis meses após). Assim, não só enseja como obriga a considerar-se, no auto-lançamento, a expressão numérica do faturamento do sexto mês anterior, tal como ela se apresentou naquele momento. Todo desvio desse critério será inconstitucional.

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 em momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6° da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-à sobre base seis meses anterior.

Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da lei complementar n° 7/70, evidencia que nenhum deles – com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-leis 2445 e 2449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).

Deveras, há disposições acerca (i) do prazo de recolhimento do tributo e (ii) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponível).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.

Competência Impositiva

Competência é, na lição de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (Princípios Gerais de Direito Administrativo, vol. I, pág. 441), "*quantidade de poder*" que, constitucional ou legalmente, é conferida a alguém.

Paulo de Barros Carvalho aplica-a à noção de competência legislativa:

A União deixou de exercitar de forma exaustiva a sua competência tributária impositiva determinando que a base de cálculo do PIS seja o faturamento do contribuinte no sexto mês que antecede o da ocorrência do fato imponível. Não estabeleceu correção monetária dessa base. Não previu fosse ela (base) atualizada. Isso só veio a ser feito (não pela correção da base, mas sim pela determinação de utilização do faturamento do próprio mês da ocorrência do fato imponível) em 1988, exatamente pelos decretos-leis solenemente declarados inconstitucionais pelo STF.

Caso a União venha a editar noutra legal preenchendo as exigências da legalidade, tipicidade estrita, etc., e a base de cálculo do PIS poderá ser aumentada, sem possibilidade de resistência. Com maior razão pode ser

indexada. Não foi o que fez, ao longo de todo esse tempo, em que os juristas foram alijados das assessorias dos processos de elaboração legislativa.

Por opção, traduzida em omissão da União, tal efeito – aumento da base de cálculo -- não ocorreu, concluindo-se que (legitimamente, como visto) ela optou por não esgotar a potencialidade da competência impositiva que lhe foi constitucionalmente outorgada. E quando o fez (decretos-leis 2.445 e 2.449) agiu de modo impróprio, em violação da Constituição. De modo ineficaz, como o declarou a Suprema Corte.

Legalidade e Caráter Vinculado da Tributação

O princípio da legalidade, consagrado pelo inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Em matéria tributária, o constituinte foi mais específico -- cônscio de que a tributação, por dizer diretamente com a tutela à liberdade e à propriedade, fim último da ordem constitucional, merecia cuidados especiais, para coibir arbitrariedades -- explicitando o princípio de modo claro direto e categórico. Daí a disposição meridianamente clara do artigo 150, I, fixando o princípio da estrita legalidade da tributação, tão bem exposto, entre rios, por Almicar Falcão, Alberto Xavier e Misabel Derzi.

Diante dessas disposições, outra conclusão não resta ao intérprete da Constituição senão a de que só a lei, material e formal, pode descrever a hipótese de incidência tributária, estabelecer a base, fixar alíquotas, fixar regras de lançamento e dispor outras medidas que tenham por conseqüência influir na quantificação dos tributos.

Ao lado do princípio da legalidade, a Constituição põe o chamado princípio da estrito tipicidade, segundo o qual a lei deve ser explícita ao descrever integral e exaustivamente todos os aspectos da hipótese de incidência tributária (v. "Direito Tributário, direito penal e tipo", de Misabel Derzi, R.T., 1988, SP), não relegando ao regulamento ou ao intérprete nenhuma liberdade.

A função estatal definidora dos critérios de instituição de tributos esgota-se no plano legislativo. No plano administrativo da arrecadação tributária a interferência valorativa é absolutamente proscrita. O fisco limita-se a "aplicar a lei de ofício" (Seabra Fagundes).

Processo : 10283.002862/97-15
Acórdão : 202-11.186

Nesse sentido é a lição de Alberto Xavier ("Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro," pag. 162):

> *"... de harmonia com o princípio da tipicidade – 'nullum tributum sine lege' – a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da administração."*

Assim, a previsão legal especificada determinante da medida da base de cálculo do PIS deve ser obedecida tal como ela é. Nenhuma interpretação, de nenhum órgão, poder ou autoridade, pode pretender alterar-lhe o conteúdo e alcance, de modo a majorar sua significação valorativa para, assim o fazendo, alargar a base de cálculo do tributo."

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999

LUIZ ROBERTO DOMINGO