



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26

Acórdão : 202-13.076

Recurso : 112.338

Sessão : 10 de julho de 2001

Recorrente : MILLENNIUM CHEMICALS DO BRASIL S.A (EX: TIBRÁS)

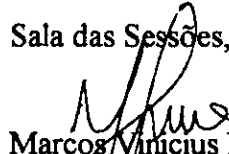
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

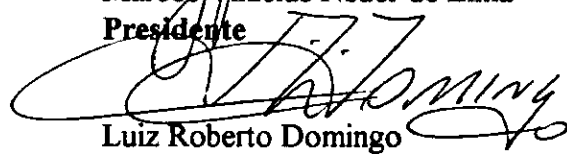
NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE – EFEITOS - Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, esta produziu efeitos quanto às pessoas “*erga omnes*” e, quanto ao tempo, “*ex tunc*”. **PIS/FATURAMENTO - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO** – A Lei nº 07.714/88, que excluiu da base de cálculo da Contribuição ao PIS, prevista na Lei Complementar nº 07/70, não foi afetada pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pois não é norma disciplinadora da base de cálculo, mas, sim, norma de incentivo fiscal. **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 em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MILLENNIUM CHEMICALS DO BRASIL S.A (EX: TIBRÁS).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator

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

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26**Acórdão : 202-13.076****Recurso : 112.338****Recorrente : MILLENNIUM CHEMICALS DO BRASIL S.A (EX: TIBRÁS)****RELATÓRIO**

Trata-se de lançamento tributário formalizado pelo Auto de Infração lavrado em 22/09/95, no qual foi constituído crédito tributário devido a título de Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, uma vez que a autoridade fiscal entendeu ter havido falta de recolhimento, conforme enquadramento legal descrito às fls. 08/11. Foi acrescido, ainda, ao valor do crédito, multa de 50% para os períodos de apuração de 09/90 a 06/91, de 80% para o período de 07/91 e de 100% para os períodos de apuração de 07/91 a 03/95, e juros de mora, cujos fundamentos legais encontram-se à fls. 27/28.

Ao descrever os fatos motivadores do ato administrativo de lançamento, a autoridade tributária constatou que:

- (i) a contribuinte realizou o recolhimento da Contribuição ao PIS até o mês de mar/95, passando a efetuar a compensação de valores que alega ter direito a partir de abr/95, por estar amparada por medida judicial, Ação Declaratória, Processo nº 95.0001906-0, aparelhada junto à 15ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, e Medida Cautelar Inominada nº 95.0000138-1, que, liminarmente, autorizou o recolhimento da Contribuição ao PIS na forma das Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, bem como autorizou a compensação dos valores recolhidos a maior desde jul/88 com as parcelas vincendas de PIS, COFINS, CSSL e Contribuições ao INSS;
- (ii) com o afastamento da incidência dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, ficam afastadas, também, toda a legislação a eles correlata, assim entendida a Lei nº 7.714/88, que, em seu art. 5º, tratava da exclusão das receitas oriundas de exportação da base de cálculo do PIS, que somente foi revalidada com a edição da Medida Provisória nº 622/94 (convertida na Lei nº 9.004/95), a partir de set/94;
- (iii) o critério adotado pela contribuinte para realização da compensação considerava prazo de recolhimento de 06 meses, sem atualização monetária e correção monetária e juros a seu favor dessas diferenças resultantes;
- (iv) o prazo de recolhimento de seis meses teve vigência apenas entre jul/88 e dez/88, sendo que, a partir de jan/89, passou a ser de três meses, conforme o art. 3º da Lei nº 7.691/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

- (v) o critério de compensação deferido pelo Poder Judiciário tem como procedimento o definido pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, com atualização pela UFIR somente a partir de 01/01/92, não havendo previsão ou autorização para atualização para o período anterior a jan/92;
- (vi) quanto às vendas efetuadas pelas filial São Leopoldo, os valores foram incluídos na base de cálculo do PIS a partir de ago/94, momento em que o recolhimento passou a ser realizado de forma centralizada, não sendo considerados os faturamentos e recolhimento dessa filial no período de nov/93 e jul/94; e
- (vii) a contribuinte deixou de recolher as Contribuições ao PIS, na forma de PIS-Dedução e PIS-Repique, nos períodos relacionados às fls. 10, devidos em virtude do disposto no art. 3º, § 3º, da Lei Complementar nº 07/70, uma vez que gozava de isenção parcial do Imposto sobre a Renda.

Ao auto de infração foram juntados treze anexos, que contemplam desde a cópia das medidas judiciais, dos balancetes e demonstrativos de apuração e de valores declarados em DCTF.

Intimada do lançamento em 22/09/95, a Recorrente manifestou-se, tempestivamente, por meio de impugnação, em 20/10/95, na qual vem aduzir que:

- (viii) em 12/01/95 e 18/04/95, obteve, junto à Justiça Federal, liminar que lhe assegura o direito à aplicação da Lei Complementar nº 07/70 no cálculo da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO, bem como a compensação dos valores pagos a maior desde abril de 1990, em razão de terem sido aplicados integralmente os critérios de cálculo dos Decretos-Leis nºs 2445/88 e 2449/88;
- (ix) a partir da concessão da liminar, apurou o devido imposto com base no faturamento e sob alíquota de 0,75%, conforme as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, deixando de tomar como base a receita operacional bruta, preceito inconstitucional dos mencionados decretos;
- (x) os valores da contribuição devida durante o período autuado, de acordo com as leis complementares citadas, são menores e não maiores do que os efetivamente recolhidos segundo os decretos-leis mencionados, ainda que se utilize a alíquota de 0,75%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26**Acórdão : 202-13.076****Recurso : 112.338**

- (xi) a inconstitucionalidade dos decretos mencionados, posteriormente declarada, não invalida os procedimentos praticados anteriormente, que, de acordo com o que a Fazenda outrora exigia, não podem ser questionados pelo Fisco;
- (xii) quanto ao prazo, pelo art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, a base de cálculo deste imposto é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, ou seja, a base de cálculo é retroativa, sendo que o valor apurado não é passível de correção, devendo apenas ser atualizado quando recolhido antes da ocorrência do fato gerador;
- (xiii) “em qualquer substituição que se faça dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, pelas Leis Complementares nºs 0/70 e 17/73 para fins de cálculo do PIS, nenhum efeito podem causar as alterações ocorridas nos prazos de recolhimento, os quais sempre foram corretamente observados, contando-se-os a partir do mês do fato gerador; assim como nenhum cálculo pode se considerar consistente com o entendimento manifestado liminarmente pelo Judiciário, se desprezar a correção monetária das diferenças a favor do contribuinte verificadas em decorrência daquela substituição.”;
- (xiv) a redução de alíquota de 0,75% para 0,65% e a exclusão da base de cálculo das receitas de exportação são constitucionais, visto que as alterações procedidas pela legislação ordinária implicam exação abaixo dos limites estabelecidos por Lei Complementar, sendo que a extensão da base de cálculo sobre o faturamento de todas as receitas operacionais é inconstitucional, pois excede os parâmetros estabelecidos por Lei Complementar;
- (xv) a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não afetou as disposições da Lei nº 7.714/88, que tratava de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo do PIS, por não se confundir a norma com o diploma legislativo que a veicula; e
- (xvi) a União renunciou ao direito de cobrar a Contribuição ao PIS-Dedução IR, uma vez que extinguiu essa modalidade através do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88 e do Decreto-Lei nº 2.449/88.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, a autoridade julgadora singular resolveu converter o julgamento em diligência, conforme Despacho de fls. 316/317, sendo que foram juntadas aos autos cópias das guias de recolhimento que originaram seu crédito de PIS passível de compensação, bem como cópia dos relatórios de andamento das medidas judiciais, nos quais verifica-se o trânsito em julgado, em 23/04/99, do acórdão que confirmou a sentença de primeiro grau, conforme Certidões de Objeto e Pé de fls. 341 e 342, e cuja ementa é a seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. FALTA DE INTIMAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS. AUSÊNCIA DE DESPACHO SANEADOR E DILAÇÃO PROBATÓRIA. FALTA DE PROVAS. PRESCRIÇÃO. IMOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. ARGÜIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA. DECRETOS-LEIS Nº 2.445/88 E Nº 2.449/88. INCONSTITUCIONALIDADE. NATUREZA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA REFERENCIAL. JUROS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

I - A jurisprudência tem entendido que não cabe recurso de despacho que converte o julgamento em diligência, por se tratar de um ato preparatório, que não causa nenhum prejuízo. Eventual recurso pode ser interposto posteriormente.

II - Tratando-se de pedido de compensação, mostra-se desnecessária a produção de provas, uma vez que o contribuinte realizará o procedimento compensatório por sua conta e risco, cabendo ao Fisco zelar pela correção dos valores.

III - A contribuição ao PIS é tributo sujeito a lançamento por homologação, não se podendo, antes desta, falar-se em início do prazo prescricional.

IV - Tratando-se de incompetência relativa, a mesma deve ser argüida por meio de exceção, nos termos do art. 112, do CPC.

V - Os Decretos-Leis nº 2.245/88 e nº 2.449/88 foram editados em dissonância com a sistemática jurídica então vigente, sendo, portanto, inconstitucionais.

VI - À luz da atual constituição fixou-se o posicionamento de que o PIS é contribuição com plena natureza tributária, tendo sido recepcionada a Lei Complementar nº 7/70.

VII - Os indébitos do PIS, decorrentes do Decreto-Lei nº 2.449/88, podem ser compensados com parcelas vencidas e vincendas da mesma exação.

VII - Deve-se aplicar aos valores a serem compensados a correção adequada, ou seja, aquela que leva em conta os índices expurgados, pois o valor monetário, sem a devida correção pelos índices reais, resultaria em quantia inferior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

IX - A taxa referencial é índice de flutuação de juros, não podendo, via de consequência, ser utilizada como índice de correção monetária.

X - Os juros deverão incidir, nos termos do art. 39, § 4, da Lei nº 9.250/95, a partir de 01/01/96.

XI - Os honorários advocatícios ficam arbitrados em 10% sobre o valor da causa, conforme jurisprudência pacíficas desta E. Turma.

XII - Matéria preliminar rejeitada. Apelação e Remessa Oficial parcialmente providas."

Em atendimento à diligência determinada, a repartição de origem pronunciou-se às fls. 375/377, considerando que, em face da evolução das normas atinentes à declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tornaram-se inócuas as solicitações constantes dos itens 01, 02 e 04 da diligência, e que o período compreendido no lançamento é de jan/90 a mar/95.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, autoridade julgadora de primeira instância, foi por manter o lançamento tributário, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/09/1990 a 30/11/1990, 30/04/1991 a 31/10/1992, 31/12/1992 a 31/03/1994, 31/08/1994 a 31/03/1995

Ementa: PIS-FATURAMENTO. AÇÃO JUDICIAL. INCONSTITUCIONALIDADE - EFEITOS.

A decisão judicial favorável à contribuinte, afastando do mundo jurídico os efeitos dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88, produziu efeitos "*ex tunc*".

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS, prevista na Lei Complementar nº 7/70, é o faturamento, incluindo, até o fato gerador ocorrido em setembro de 1994, as receitas oriundas de exportação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

PRAZO DE RECOLHIMENTO.

A Lei Complementar nº 07/70 foi alterada, quanto ao prazo de recolhimento da obrigação tributária, por legislação válida e eficaz.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Apurada a falta de recolhimento da contribuição para o PIS, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1993 a 30/04/1993, 31/10/1993 a 30/11/1993, 30/06/1994 a 30/11/1994

Ementa: PIS-DEDUÇÃO. ISENÇÃO.

As empresas que a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o PIS na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Intimada em 11/08/99, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, protocolizado em 03/09/99 e devidamente acompanhado do depósito recursal (fls. 411), no qual alega os mesmos argumentos exauridos em sua peça impugnatória, mas de forma mais articulada.

A União Federal apresentou contra razões, aduzindo, que o Recurso Voluntário não merece ser provido, uma vez que a Recorrente não apresentou depósito recursal, bem como não têm cabimento suas alegações, haja vista que a decisão de primeira instância “está em perfeita consonância com as provas dos autos, bem como aplicou a legislação correta aos fatos.”

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo e por atender aos requisitos legais e regulamentares de admissibilidade, inclusive o depósito recursal, conforme Guia de Recolhimento de fls. 411, não sendo procedente a alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contra-razões de recurso.

Preliminarmente, no entanto, cabe ressaltar que no processo judicial foram dirimidas as questões relativas ao direito à compensação e o critério de correção monetária, cujo teor deve ser cumprido, por força da norma individual e concreta transitada em julgado (fls. 438).

No mais, passo a apreciar as questões diferenciadas colacionadas no lançamento tributário, que conduzem à uma apreciação tópicas dos temas em apreço. Como se vê pelo relatório, a demanda não se cinge simplesmente ao tema da controvérsia acerca do binômio “fato gerador” e “base de cálculo retroativa” do PIS, mas adentra a interpretações jurídicas relativas à composição da base de cálculo, ao regime a que está submetida a Recorrente, à correção monetária aplicável ao indébito, ao cumprimento de decisão judicial transitada em julgado, e à aplicação de penalidades.

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 anos de 1972, quando a prática do PIS já era conduzida com escorreita 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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. Não pode o jurista alterar o mundo da aplicação das normas como se, num lapso de memória, não mais vislumbresse 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, de 1988, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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, como 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 nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210-RJ. Entendeu a Corte Suprema que os referidos 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 nº 07/70:

“Art. 6º. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 3º será processada mensalmente a partir de 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

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 que a lei regula prazo de recolhimento de tributo.

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

De acordo com o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7: "[...] o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7.691, de 15.12.1988, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 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 contrárias à adoção do faturamento, do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS. A primeira delas tem por fundamento interpretação construída por uma engenharia jurídica da própria regra contida no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A segunda tem como pressuposto a revogação tácita do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 a partir da edição da Lei nº 7.691/88, e depois pelas modificações legislativas introduzidas pelas Leis nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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 da base de cálculo do PIS-Faturamento, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, posto que o correto deslinde da divergência em pauta será de fundamental importância para aqueles contribuintes que, após tormentosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, eram inconstitucionais.

É de se notar, inclusive, que a Constituição Federal de out/1988, em seu art. 239, recepcionou expressamente a Contribuição ao PIS, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e não com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, já vigentes, quando da promulgação. Apesar disso, a União travou a batalha da constitucionalidade até ser derrotada em 1995, ocasião em que já se preparava para a segunda batalha, até hoje em andamento, na qual alterou o critério jurídico de aplicação do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70.

E, seguindo essa linha de raciocínio, parece-me imprescindível analisarmos o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constatar se no período de vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449, de 1988, que vai de setembro de 1988 a outubro de 1995, em algum momento o legislador modificou a base de cálculo do PIS ou determinou a sua indexação.

DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Assim, sintetizo o conteúdo das diversas normas jurídicas que cuidaram do PIS, apenas com relação aos dispositivos que são mais relevantes ao objeto da lide em apreço.

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.

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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." (grifei)

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

"Art. 1º- A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o art. 3º, letra 'b', da Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1970, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

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

- a) no exercício de 1975 - 0,125%;
- b) no exercício de 1976 e subsequentes - 0,25%."

O Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 44/80, que trata sobre o Imposto sobre a Renda, taxas e contribuições, esclarece a interpretação do art. 6º, e respectivo parágrafo único, da Lei Complementar nº 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 nº 2.445, de 29 de junho de 1988, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

“Art. 1º - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º 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.

§ 2º [...] 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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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:

[...]

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 3º (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. 1º - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de abril de 1990, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:

[...]

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

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

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

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

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

[...]

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

“Art. 69 - 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 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 da ocorrência do fato gerador.”

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

“Art 2º [...]

[...]

IV – [...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

PIS:

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

“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.

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

§ 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 o prazo de recolhimento do PIS:

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

A Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, dispõe sobre o Plano Real e 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;”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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, dispõe sobre o Sistema de Pagamento de tributos e Contribuição 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. 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 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:

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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 subsequente 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 a 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 5 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. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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 de 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.

O art. 69 da Lei nº 7.799/89 e o art. 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, revogado o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, também não pode prosperar. É que o art. 1º da Lei nº 7.691/88, dispondo 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 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato 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 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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) (negritei)

O fato de, no PIS, o contribuinte e o beneficiário serem pessoas distintas não o desqualifica como contribuição social, principalmente por força da destinação constitucional 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, constituído por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. 2º da Lei Complementar nº 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 nºs 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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, o legislador constitucional expressamente gravou:

“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, [...]” (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 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, as receitas decorrentes da arrecadação do PIS/PASEP passaram a financiar determinados planos de previdência e assistência social, 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 de novembro de 1990, 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 se vinculava à atividade estatal, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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.

Segundo o 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).

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

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

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, é de se concluir que o mesmo, embora decorra de louvável estudo doutrinário, não encontra fundamentação no princípio da estrita legalidade.

O princípio constitucional da estrita legalidade não tem como lastro teórico a literalidade da norma, mas, sim, a percepção da conduta pretendida pela norma segundo 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 norma que regem o Programa de Integração Social, do conjunto de normas do Sistema de Direito Tributário e, por fim, do conjunto de normas que forma o Sistema de Direito Positivo.

Ricardo Lobo Torres assevera que: “O problema da interpretação literal sempre esteve muito ligado ao das fíntes do Direito e ao dos valores jurídicos. O apego à literalidade era forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz. As proibições de interpretar, desde Justiniano, não tinham outro alcance que o de obrigar o intérprete a se manter vinculado à letra do texto legal, com o que se evitavam as interpretações extensivas, com as suas conotações políticas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento da vontade do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também a recusa das valorações jurídicas, com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a justiça.”

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

Ocorre que o conteúdo semântico dos termos utilizados pelo legislador, quase sempre, não atende a uma unicidade, o que implica reconhecer a variação do sentido de um mesmo termo. Por outro lado, não podemos esquecer da lição de K. Larenz, para quem a interpretação é a compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido de limite da 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, e aí surge a pergunta: anterior a quê? Anterior ao pagamento, ou anterior ao fato gerador?

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

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

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

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

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

A relação existente entre o PIS e o PASEP é visceral e ambos têm a mesma estrutura normativa e a mesma filosofia de construção, só que um foi formado para o empregado



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

do setor privado e o outro para os servidores do setor público. 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.

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

Quanto à questão de a base de cálculo ser “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação do *quantum debeatur*”, como ensina Geraldo Ataliba, é certo que a base de cálculo 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 devido em um exercício tem como base de cálculo o valor venal do imóvel relativo ao último dia do exercício 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 impositivo e a incidência da norma tributária. Da mesma forma que 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) é caso de eleição pela norma, cujas respectivas conexões lógicas das bases de cálculo com os fatos impositivos encontram amparo na ficção jurídica. Na verdade ideal criada pela norma para ver aplicada a incidência da tributação é possível determinar momentos reais distintos, desde que haja coerência da determinação do tempo lógico e do desencadeamento lógico do tempo. Não se trata, muitas vezes, de necessidade, mas de opção possível adotada pelo legislador.

Outra questão a ser levada em consideração está contida no âmbito das normas de competência para instituir, lançar e cobrar tributos, ou seja, o legislador federal, incumbido da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

competência de instituir tributos, estava adstrito a algum limite legal ou constitucional para determinar a base de cálculo do PIS?

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

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

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

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

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

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

Diante disso, não podemos deixar de consignar que, colocada assim a questão, o lançamento tributário deve guardar respeito ao princípio da estrita legalidade. Implicado a esse



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

princípio, e não menos importante, temos o princípio da tipicidade, cujos contornos invadem tanto as normas de competência (do Fisco) como as normas de incidência tributária.

DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE FECHADA

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações.”

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

“No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, antijurídica, 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 seus arts. 5º, inciso XXXIX, e 150:

“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;”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Mais adiante comentaremos a parte desse artigo que ressaltamos.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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

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

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

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

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

...

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

...

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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 meridiano os limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade.**" (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtali 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 deve 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.

DA OFENSA AO ART. 97 DO CTN

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 direito, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

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 ou 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:

“... 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”. (negritei)

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 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 imponible, que faz ensejar a incidência da norma obrigacional tributária; e (ii) base de cálculo aferida pelas receitas e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
 Acórdão : 202-13.076
 Recurso : 112.338

transferências apuradas no sexto mês anterior. Note-se que nesse dispositivo não há regra para o prazo de pagamento, tão-somente as definições quanto ao fato imponible e à base de cálculo.

Desta forma, não há qualquer outra interpretação possível desse decreto, assim 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, constata-se, pelo histórico legislativo mencionado, que nenhuma lei ordinária alterou a base de cálculo do PIS (qual seja, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador), tal como previsto na Lei Complementar nº 07/70, pelo que inexistente 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.

O PARECER DE GERALDO ATALIBA

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 pela Fazenda, senão vejamos:

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

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

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

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

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo, 6º:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004591/95-26
 Acórdão : 202-13.076
 Recurso : 112.338

'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 a partir da Lei Complementar nº 07/70 evidencia que nenhum deles (...) com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).

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

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável."

DA EXCLUSÃO DAS RECITAS DE EXPORTAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS

No que tange à exclusão das receita de exportação previstas pelas disposições da Lei nº 7.714/88, entendo que tal norma jurídica não tinha como fundamento de validade os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, mas, sim, a norma instituidora do PIS, confirmada pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de incentivo baseado na desoneração das exportações com intuito de não exportar tributos, que nenhuma relação guarda com a base de cálculo do PIS, ou seja, a base de cálculo é um simples instrumento de operacionalização do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

incentivo, sendo que não se pode afirmar, como o fez a decisão singular, que a norma contida na Lei nº 7.714/88 é norma que trata da base de cálculo do PIS.

DO PIS-DEDUÇÃO

Ao ser instituída a Contribuição ao Programa de Integração Social pela Lei Complementar nº 07/70, foram previstas as seguintes parcelas que comporiam o fundo:

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

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

“.....”

§ 1º - A dedução a que se refere a alínea *a* deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

a) *omissis*

.....

c) no exercício de 1973 e subsequentes - 5%.

“.....”

§ 3º- As empresas que a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o Fundo de Participação, na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido, obedecidas as percentagens previstas neste artigo.” (grifei)

Note-se que, a par da discussão acerca da base de cálculo do PIS, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, as alterações da Lei Complementar nº 07/70 perderam a validade, revigorando suas disposições no período



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004591/95-26
Acórdão : 202-13.076
Recurso : 112.338

compreendido entre a data da publicação dos referidos decretos-leis e a vigência das disposições da Medida Provisória nº 1.212/95.

Nesse diapasão, a intitulada parcela do “PIS – Dedução”, por se referir à dedução de 5% (cinco por cento) do Imposto de Renda devido, deve ser levada a efeito no cálculo da exação, na forma do art. 3º, alíneas “a” e “b”, c/c o § 3º do mesmo artigo da Lei Complementar nº 07/70. É, portanto, devido o PIS-Dedução, como se o Imposto de Renda devido fosse, ou seja, para cálculo do PIS-Dedução, primeiramente, levasse a cabo o cálculo do Imposto de Renda pessoa Jurídica e, obtendo-se tal valor, deduz-se dele 5% para recolhimento a título de Contribuição ao PIS.

Quanto à TRD, entendo ser indevida, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 31/97, sua exclusão dos créditos tributários, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, e de forma retroativa.

Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para que a exigência do PIS seja feita com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, *ex vi* do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, excluindo-se do faturamento as receitas de importação, nos termos da Lei nº 7.714/88.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 23 / 05 / 2002
Rubrica

199

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 202-13.076

Processo : 10580.004591/95-26

Recurso : 112.338

Sessão : 22 de janeiro de 2002

Embargante: A FAZENDA NACIONAL

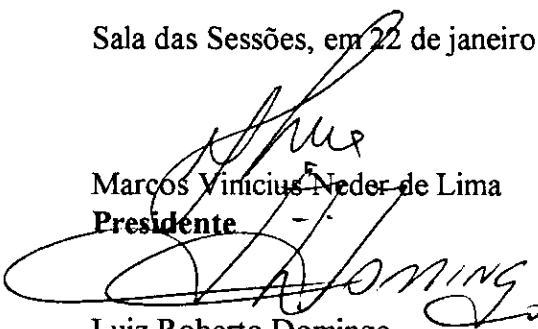
Embargada : Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

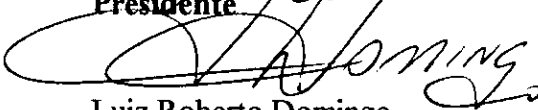
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO – ERRO MATERIAL – Verificada a existência de inexatidão material, por evidente lapso manifesto, na decisão do Acórdão, deve ser sua retificação.
Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos por: A FAZENDA NACIONAL.

DECIDEM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para retificar a parte final do dispositivo do voto condutor do Acórdão nº 202-13.076, de 10 de julho de 2001, para que, onde está escrito “importação”, leia-se “exportação”.**

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 202-13.076

Processo : 10580.004591/95-26

Recurso : 112.338

Embargante: A FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de manifestação da d. Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhida nos termos do art. 28 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, na qual requerer a correção da inexatidão material presente no Acórdão nº 202-13.076, de 10 de julho de 2001, uma vez que, no dispositivo do voto, ao invés de digitar o termo “exportação”, acabou por digitar o termo “importação”.

Sob apreciação pelo Conselheiro-Relator, ficou entendido que tal ocorreu, sendo que, em 26/11/2001, foi determinado pelo ilustre Senhor Presidente desta Segunda Câmara que fosse “reapreciado o julgado embargado”.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 202-13.076

Processo : 10580.004591/95-26

Recurso : 112.338

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Cabe razão ao d. Representante da Fazenda Nacional, que, com zelo, verificou a inexatidão material, por evidente lapso manifesto, motivo pelo qual entendo que deve ser re-ratificado o Acórdão nº 202-13.076 para que, na parte final do dispositivo, conste, ao invés de “importação”, o termo “exportação”, pois são estas as receitas que devem ser excluídas da base de cálculo do PIS, como é o caso em apreço, passando a ter o dispositivo do voto que conduziu o v. acórdão a seguinte redação:

“Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para que a exigência do PIS seja feita com base no faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, ex vi do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, excluindo-se do faturamento as receitas de exportação nos termos da Lei nº 7.714/88.”

Diante do exposto, acolho os presentes embargos de declaração.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002

LUIZ ROBERTO DOMINGO