MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 03 / 05 / 2002
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

Sessão : 07 de novembro de 2001
Recorrente : RAPOSÃO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS – COMPENSAÇÃO - Os indébitos oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, tendo em vista a jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, bem como, no âmbito administrativo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. CORREÇÃO MONETÁRIA - A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RAPOSÃO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Eduardo da Rocha Schmidt e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designado o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Ana Neyle Olímpio Holanda e Adolfo Montelo.
cl/cf

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

Recorrente : RAPOSÃO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Restituição cumulado com Pedido de Compensação de créditos oriundos do pagamento de Contribuições ao PIS no período da vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais.

Em apreciação inicial, o Delegado da DRF em Campinas - SP entendeu que, conforme Planilha de fls. 37/39, fora apurada a inexistência de crédito a compensar, decidindo pelo indeferimento dos Pedidos.

Em tempestiva impugnação, a Recorrente rebate as conclusões do indeferimento, alegando que, para efeito dos cálculos da Contribuição ao PIS, no período objeto do pedido, a base de cálculo a ser tomada é a do faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, na forma do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A final, requereu a reforma do Despacho Decisório nº 990, de 31/08/99, a aceitação dos cálculos apresentados e a suspensão da exigibilidade dos débitos, nos termos do art. 151, inciso II, do CTN.

O Delegado da DRJ em Campinas - SP manteve a negativa aos pedidos de restituição e de compensação, suportando-se nas razões de direito consubstanciadas na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/1989 a 30/09/1995

Ementa: 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. 6º da Lei Complementar nº 7/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo.' (Acórdão nº 202-10.761 da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 08/12/098).

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Irresignada com a manutenção do indeferimento, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, no qual rebate os fundamentos da decisão monocrática, apresentando extensa argumentação e jurisprudência a respeito de seu direito ao indébito e à compensação.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por atender aos requisitos regulamentares de admissibilidade.

Tratando-se de Pedido de Restituição de créditos oriundos de recolhimento indevido do PIS sob a égide dos inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, torna-se imprescindível a análise da aplicação do art. 6º da Lei nº 07/70, cuja forma de aplicação – utilização da base de cálculo relativa ao sexto mês que antecede o fato gerador – foi pacificada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Aprecio a questão em tópicos.

DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO DO PIS

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

Preliminarmente, é de se reconhecer que as vozes mais preparadas dos quadros de carreira da Fazenda Públicas têm sustentado, com serenidade, interpretação científica ao referido artigo, cujos argumentos inspiram o debate de alto nível e fomentam os estudos das ciências jurídicas.

Contudo, as bases prelecionadas para firmar a posição querem pontificar, na prática, um dos aspectos da teoria da "Hipótese de Incidência Tributária" inaugurada pelo saudoso Geraldo Ataliba. Não bastasse o fato de que tais alicerces foram lançados pelos idos 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.

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 vislumbrasse todos os fatos e relações jurídicas edificadas ao longo de quase 20 anos, para conceder à norma uma interpretação *extra legem* que não só introduz nova concepção para o futuro, como também altera as regras de um "jogo" findo. Digo quase vinte anos, por tratar-se do lapso temporal havido entre 1970, quando do ingresso da Contribuição ao PIS no rol das obrigações dos contribuintes pessoas jurídicas, e 1988, quando da imposição inconstitucional dos malfadados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, 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 é prazo de pagamento, tendo em vista a correlação entre o critério material e a base de cálculo, que dá à norma tributária sua coerência lógica interna.

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

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

O PIS foi instituído, no âmbito da competência residual da União, pela Lei Complementar nº 07/70, como mais uma forma de o Estado intervir no meio econômico. Se de um lado propiciaria a formação de um fundo para que fosse possível a participação dos empregados nos resultados das empresas, de outro, inclusive com o advento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, inaugurou uma forma de financiamento do desenvolvimento econômico-social, reunindo recursos para o aparelhamento e reestruturação do Parque Industrial Nacional e fomento a novos empreendimentos para aumento da oferta de empregos, tudo promovido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento - BNDES, e uma forma de capitalização da poupança interna.

A partir de 1975, com a edição da Lei Complementar nº 26, o Programa de Integração Social - PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foram unificados no denominado Fundo PIS/PASEP. Tal fato mostra-se relevante, seja pela verossimilhança na estrutura lógica dessas exações, como na coincidência na destinação dos recursos e na unificação da sistemática jurídica de aplicação.

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

E assim que 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."*

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 têm 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. 6° da Lei Complementar n° 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 regula prazo de recolhimento de tributo.

Já a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entende que a Lei n° 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. 6° da Lei Complementar n° 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/n° 437/98 obtido no "site" http://www.fazenda.gov.br/pgfn//pa043798.html).

De acordo com o Parecer PGFN/PGA/n° 437/98, pág. 7: *"[...] o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6° da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei n° 7.691, de 15.12.1988, e depois, sucessivamente, pelas Leis n°s 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. 6° da Lei Complementar n° 07/70. A segunda tem como pressuposto a revogação tácita do art. 6° da Lei Complementar 07/70 a partir da edição da Lei n° 7.691/88, e depois pelas modificações legislativas introduzidas pelas Leis n°s 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91.

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

Exsurge daí a importância de examinarmos, com mais vagar, a questão da base de cálculo do PIS/Faturamento, sob a égide da Lei Complementar n° 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 da Constituição Federal. 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 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.

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 regra 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 fontes 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, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento da vontade do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também a

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

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 1° 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 1° 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 n° 07/70, senão vejamos.

Voltemos a maio de 1971. Uma empresa encontrava-se com os faturamentos de janeiro a maio totalmente findados. Ocorre que não havia transcorrido o período entre o fato

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

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

No que concerne à segunda interpretação possível, cabe ressaltar que a lógica do sistema criado para cobrança do PIS tem lastros viscerais com a referibilidade indireta da contribuição ao Fundo com a participação dos empregados das empresas a ele, cumprindo os critérios de contribuição que menciona Moura Theophilo, nas teias da tese de Geraldo Ataliba. Se 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 6° (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 ocorreram (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 contem requisitos e qualidades lógicos para compor a equação determinante da Contribuição ao PASEP calculada em cada mês e cuja data de pagamento é determinado 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 do setor privado e 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 dimensível 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 imponível 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 imponível 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. Determinações de bases de cálculo retroativas e presumidas (como é o caso da substituição tributária) são casos de eleição pela norma, cujas respectivas conexões lógicas das bases de cálculo com os fatos imponíveis encontram amparo na ficção jurídica. Na verdade ideal criada pela norma para ver aplicada a incidência da tributação, é possível determinar momentos reais distintos, desde que haja coerência da determinação do tempo lógico e do desencadeamento lógico do tempo. Não se trata, muitas vezes, de necessidade, mas de opção possível adotada pelo legislador.

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

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

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

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

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

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

Não há, tecnicamente, uma impropriedade ao eleger, dentro da atividade empresarial (fato imponível), a base de cálculo que melhor se adeqüe 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. 6° e de seu parágrafo único, que determinam a base de cálculo do PIS como sendo o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, encontra suporte nas mais diversas interpretações, que sejam levadas a efeito, segundo os critérios sistêmicos e lógicos de interpretação.

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

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

DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE FECHADA

Com efeito, nunca é demais ratificar meu posicionamento a respeito da tipicidade fechada do Direito Tributário, pois tem a mesma estrutura lógica do Direito Penal, 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*

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. 5°, inciso XXXIX, e 150, inciso I:

"Art. 5° (...)

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; (...)".

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

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 § 3° 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.*
>
> ***§ 1° - Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.***
>
> *§ 2° - Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."* (grifamos)

Mais adiante, comentaremos a parte desse artigo que ressaltamos.

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

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

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 - 1° 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)."

Nesta linha de raciocínio, CLEIDE PREVITALLI 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

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

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.*** *Objetos 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 vedado 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 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 § 1° 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. 6° e seu parágrafo único, da Lei Complementar n° 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 a sua retroatividade e deixando que os aspectos temporais influam no fato imponível.

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

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

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

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

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

> ***"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 apuradas 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

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

PASEP tem (i) fato gerador mensal, ou seja, a cada mês ocorre o fato imponível, que faz ensejar a incidência da norma obrigacional tributária; e (ii) base de cálculo aferida pelas receitas e 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 imponível 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 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 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 pelo intérprete ou aplicador da lei.*
>
> *A própria lei complementar nº 07/70 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 imponível.*
>
> *Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:*

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

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

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

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

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

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

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável."

Essa interpretação passou a ser majoritária, não só neste Conselho de Contribuintes, conforme se depura pela decisão dada nos autos do Recurso da Procuradoria RP nº 201/0.389, Acórdão CSRF nº , cujo voto condutor é da lavra da Conselheira Maria Teresa Martínez López, como também no Superior Tribunal de Justiça, que, nos auto do RESP nº 144708/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, em decisão da Primeira Seção, de 29/05/2001, assim decidiram, respectivamente:

"EMENTA - PIS - LC 7/70 - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que 'faturamento'

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. ***Recurso a que se nega provimento"***

*"TRIBUTÁRIO - **PIS** - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*1. O **PIS** semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do **PIS** REPIQUE - art. 3º, letra "a" da mesma lei - tem como fato gerador o faturamento mensal.*

2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador - art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

*4. Corrigir-se a base de cálculo do **PIS** é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

Recurso especial improvido."

Em relação à correção monetária, é pacífico, neste Conselho e no Poder Judiciário, que a correção monetária é simples recomposição do poder de compra da moeda. O Tribunal Regional Federal da Primeira Região, um dos mais conservadores do País, sumulou a questão dos expurgos inflacionários entendendo que a correção monetária correta para atualização dos recolhimentos indevidos de tributos é a que aplica como índices de variação a OTN, o BTN e o INPC, com a inclusão dos expurgos inflacionários relativos à variação integral do IPC ocorrida nos meses de janeiro de 1989 (42,72%), fevereiro de 1989 (10,14%), março, abril e maio de 1990 (84,32%, 44,80% e 7,87%), e fevereiro de 1991 (21,87%).

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

Tais expurgos, inclusive, foram correntemente apreciados pelo Superior Tribunal de Justiça, que, em ambas as Turmas da Primeira Seção, tem posição pacífica em reconhecer o direito aos expurgos inflacionários havidos nos diversos planos econômicos implementados pelo Governo Federal:

"RESP 69982/DF – RECURSO ESPECIAL (1995/0035012-2)

DJ: 22/06/1998 PG:00057

Min. PEÇANHA MARTINS (1094) – SEGUNDA TURMA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA - REPETIÇÃO DE INDÉBITO FISCAL - CORREÇÃO MONETÁRIA – IPC's DE JUNHO/87 (26,06%), JAN/89 (42,72%), MARÇO/90 (84,32%), ABRIL/90 (44,80%), E MAIO/90 (7,87%) E JANEIRO/91 (21,87%) - INCLUSÃO - ÍNDICE REFERENTE A FEVEREIRO/89 - MATÉRIA NÃO APRECIADA NO TRIBUNAL "A QUO" - PREQUESTIONAMENTO AUSENTE - PRECEDENTES STJ.

- Consagrando voto do E. Ministro Sálvio de Figueiredo, proferido no RESP. 43.055-SP, a Egrégia Corte Especial proclamou o entendimento majoritário, pela inclusão do percentual de 42,72%, na atualização dos cálculos relativos a débitos ou créditos tributários, abrangendo apenas 31 (trinta e um) dias do mês de janeiro de 1989.

- Em liquidação de sentença, a jurisprudência deste tribunal vem decidindo pela aplicação dos índices referentes ao IPC, para atualização dos cálculos relativos a débitos/créditos tributários, referentes aos meses de junho/87 (26,06%), março/90 (84,32%), abril/90 (44,80%), maio/90 (7,87%) e janeiro de 1991 (21,87%).

- Omisso o Acórdão quanto a tema suscitado no especial nem requerida, via embargos de declaração, a apreciação do mesmo, tem-se como preclusa a matéria, por isso que ausente o prequestionamento indispensável a admissibilidade do apelo, nesta Instância Especial.

- Recurso parcialmente provido."

"RESP 244207/SP - RECURSO ESPECIAL(1999/0120792-4)

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

DJ: 22/05/2000 PG:00083

Min. MILTON LUIZ PEREIRA (1097) – PRIMEIRA TURMA

Tributário. PIS. Compensação. Lei nº 8.383/91 (art. 66). Instrução Normativa nº 67/92. Correção Monetária - Aplicação do IPC. Juros SELIC. art. 39, § 4º, Lei nº 9.250/95.

1. No âmbito do lançamento por homologação, são compensáveis diretamente pelo contribuinte os valores recolhidos para o PIS.

2. O direito à compensação, inclusive, foi reconhecido pela administração fazendária (IN 67/92), incorporando solução judicial imediata, evitando-se prejuízos às partes, caso se afirmasse em contrário, ensejando novos recursos.

3. A correção monetária, simples atualização do valor da moeda, corroída pela inflação, devendo ser aplicada, sob pena de enriquecimento sem causa de parte do devedor.

4. Constituída a causa jurídica da correção monetária, no caso, por submissão à jurisprudência uniformizadora ditada pela Corte Especial, certa a adoção do IPC, quanto ao mês de janeiro/89, ao invés de 70,28%, os cálculos aplicarão 42,72%, observando-se os mesmos critérios para as variações dos meses seguintes, até a vigência da Lei nº 8.177/91 (art. 4º), quando emergiu o INPC/IBGE 5. Na compensação por homologação efetuada diretamente pelo contribuinte não há incidência de juros SELIC.

6. Precedentes da Primeira Seção-STJ.

7. Recurso parcialmente provido."

"RESP 43055/SP – RECURSO ESPECIAL(1994/0001898-3

DJ: 20/02/1995, PG:03093 – LEXSTJ, VOL.:00084 AGOSTO/1996, PG:00126 – RJTAMG, VOL.:00054, PG:00557 – RJTAMG, VOL.:00055, PG:00557 – RSTJ, VOL.:00073, PG:00306.

Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA (1088) - CORTE ESPECIAL

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

DIREITO ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETARIA. JANEIRO/1989. 'PLANO VERÃO' LIQUIDAÇÃO. IPC. REAL ÍNDICE INFLACIONÁRIO. CRITÉRIO DE CÁLCULO. ART. 9º, I E II DA LEI 7730/89. ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO NO PLANO ECONÔMICO. CONSIDERAÇÕES EM TORNO DO ÍNDICE DE FEVEREIRO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

I - Ao Judiciário, uma vez acionado e tomando em consideração os fatos econômicos, incumbe aplicar as normas de regência, dando a essas, inclusive, exegese e sentido ajustados aos principios gerais de direito, como o que veda o enriquecimento sem causa.

II - O divulgado IPC de janeiro/89 (70,28%), considerados a forma atipica e anômala com que foi obtido e o flagrante descompasso com os demais índices, não refletiu a real oscilação inflacionária verificada no periodo, melhor se prestando a retratar tal variação o percentual de 42,72%, a incidir nas atualizações monetárias em sede de procedimento liquidatório.

III - Ao Superior Tribunal de Justiça, por missão constitucional, cabe assegurar a autoridade da lei federal e sua exata interpretação."

"RESP 192015/SP - RECURSO ESPECIAL (1998/0076363-5)

DJ: 16/08/1999, PG:00051.

Min. JOSÉ DELGADO (1105) - PRIMEIRA TURMA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO (LEIS Nºs 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95). CORREÇÃO MONETÁRIA APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA: IPC, INPC E A UFIR. JUROS DE MORA: TAXA SELIC (ART. 39, § 4º, DA LEI Nº 9.250/95).

1. A Primeira Turma do STJ, de modo unânime, vinha assentando que a compensação prevista no art. 66, da Lei nº 8.383/91, só tem lugar quando, previamente, existe liquidez e certeza do crédito a ser utilizado pelo contribuinte.

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

2. Crédito líquido e certo, por sua vez, conforme exige o ordenamento jurídico vigente, é o que tem o seu 'quantum' reconhecido pelo devedor. Esse reconhecimento pode ser feito de modo voluntário ou por via judicial. O autolançamento, previsto no CTN, é atividade vinculada. Só pode ser feito de acordo com as regras fixadas pela norma jurídica. Não há lei autorizando, no caso de compensação, que o contribuinte efetue o autolançamento antes de apurar a liquidez e certeza do crédito.

3. O sistema jurídico tributário trata, de modo igual, situações que impõem relações obrigacionais do mesmo nível. Se, por ocasião da extinção do tributo por meio de pagamento, o devedor é quem apresenta o seu débito como líquido e certo, a fim de ser verificado, posteriormente, pelo credor, o mesmo há de se exigir para a compensação, isto é, a parte devedora, no caso, o Fisco, deve ser chamada para apurar a certeza e a liquidez do crédito que o contribuinte diz possuir. Tratar de modo diferenciado a compensação, no tocante à liquidez e à certeza do débito, é criar, sem autorização legal, um privilégio para o contribuinte e uma discriminação para a Fazenda Pública.

4. O art. 146, III, letra "b", da CF, dispõe que somente Lei Complementar pode tratar de obrigação, lançamento e crédito tributários. O art. 170, do CTN, ao exigir liquidez e certeza para ser efetivada a compensação, é lei complementar. Ainda mais, quando diz que a compensação só pode ser feita nos termos da lei ordinária. Fixa, assim, pressuposto nuclear a ser cumprido pelas partes, não dispensável pela lei ordinária, que é a existência de crédito líquido e certo. A seguir, exige que a lei ordinária autorize a compensação e fixe garantias e o modo da mesma se proceder. O art. 66, da Lei nº 8.383/91, em conseqüência, é derivado do art. 170, do CTN. Não criou um novo tipo de compensação. Se o fizesse, não seria acolhido pelo sistema jurídico tributário, por violar norma hierarquicamente superior.

5. A contribuição previdenciária da responsabilidade do empregador é tributo direto. Não se lhe aplica, para fins de repetição de indébito ou compensação, as regras do art. 166, do CTN.

6. A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, contudo, por maioria de um voto, entendeu possível a compensação via autolançamento do contribuinte. Com a ressalva do meu ponto de vista, acolho o posicionamento da 1ª Seção.

7. Com relação ao limite mensal previsto nas Leis nº 8.212/91, 9.032/95 e 9.129/95, nos patamares de 25% e 30%, tem-se, 'in casu', leis ordinárias hierarquicamente inferiores ao comando de uma lei complementar. E, sendo a contribuição para a Seguridade Social uma espécie do gênero tributo, deve a mesma seguir o preceituado no CTN, recepcionado como Lei Complementar, salvo norma posterior de mesma hierarquia, que não é o caso das Leis Ordinárias supracitadas, a fim de que não se fira o princípio da hierarquia da lei.

8. Tais limites, portanto, não podem atingir o direito adquirido do contribuinte à compensação, visto que os recolhimentos indevidos foram realizados antes da vigência das leis limitadoras. Aplica-se, conseqüentemente, o art. 66, da Lei nº 8.383/91, por ser a legislação vigente à época dos recolhimentos indevidos.

9. A correção monetária não se constitui em um plus; não é uma penalidade, sendo, tão-somente, a reposição do valor real da moeda, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. É pacífico na jurisprudência desta Colenda Corte o entendimento segundo o qual, é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos governamentais (Planos Bresser, Verão, Collor I e II), como fatores de atualização monetária de débitos judiciais.

10. A respeito, este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se, contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE.

11. Indevida, data venia aos entendimentos divergentes, a pretensão de se aplicar, para fins de correção monetária, o valor da variação da UFIR. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.

12. A aplicação dos índices de correção monetária, da seguinte forma: a) através do IPC, no período de março/1990 a janeiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) a partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 8.383/91.

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

13. Aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 1996, no fenômeno compensação tributária, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26.12.95, pelo que os juros devem ser calculados, após tal data, de acordo com o resultado da taxa SELIC, que inclui, para a sua fixação, a correção monetária do período em que ela foi apurada.

14. A aplicação dos juros, tomando-se por base a taxa SELIC, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida taxa.

15. Sem base legal a pretensão do Fisco de só ser seguido tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescer ao texto legal condição nela inexistente.

16. Recursos do INSS improvido e da parte autora parcialmente provido, nos termos do voto."

*"**RESP 244207**/SP – RECURSO ESPECIAL (1999/0120792-4)*

DJ :22/05/2000, PG:00083.

Min. MILTON LUIZ PEREIRA (1097) – PRIMEIRA TURMA

TRIBUTÁRIO. PIS. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.383/91 (ART. 66). INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/92. CORREÇÃO MONETÁRIA - APLICAÇÃO DO IPC. JUROS SELIC. ART. 39, § 4º, LEI 9.250/95.

1. No âmbito do lançamento por homologação, são compensáveis diretamente pelo contribuinte os valores recolhidos para PIS.

2. O direito à compensação, inclusive, foi reconhecido pela administração fazendária (IN 67/92), incorporando solução judicial imediata, evitando-se prejuízos às partes, caso se afirmasse em contrário, ensejando novos recursos.

3. A correção monetária, simples atualização do valor da moeda, corroída pela inflação, devendo ser aplicada, sob pena de enriquecimento sem causa de parte do devedor.

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

4. Constituída a causa jurídica da correção monetária, no caso, por submissão à jurisprudência uniformizadora ditada pela Corte Especial, certa a adoção do IPC, quanto ao mês de janeiro/89, ao invés de 70,28%, os cálculos aplicarão 42,72%, observando-se os mesmos critérios para as variações dos meses seguintes, até a vigência da Lei nº 8.177/91 (art. 4º), quando emergiu o INPC/IBGE.

5. Na compensação por homologação efetuada diretamente pelo contribuinte não há incidência de juros SELIC.

6. Precedentes da Primeira Seção-STJ.

7. Recurso parcialmente provido."

"RESP 182626/SP - RECURSO ESPECIAL(1998/0053621-3)

DJ :30/10/2000, PG:00140

Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (1094) - SEGUNDA TURMA

PROCESSUAL CIVIL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - EXECUÇÃO DE SENTENÇA - CORREÇÃO MONETÁRIA - INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS – ÍNDICES DO IPC DE JAN/89 (42,72%), MARÇO/90 (84,32%), ABRIL/90 (44,80%), MAIO/90 (7,87%) E FEVEREIRO/91 (21,87%).

- A jurisprudência pacífica deste Tribunal vem decidindo pela aplicação dos índices referentes ao IPC, para atualização dos cálculos relativos a débitos ou créditos tributários, referentes aos meses indicados.

- Recurso não conhecido."

Faço ressalva ao expurgo havido quando da implementação do Plano Real, que, apesar de havido, ainda não foi reconhecido e há incertezas acerca do índice correto, motivo pelo qual concedo a correção monetária calculada pela UFIR.

No que tange à aplicação da Taxa SELIC, esta é devida a partir de 01 de janeiro de 1996, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reconhecer o indébito resultante da diferença entre os valores pagos a título de PIS na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e os valores realmente devidos, calculados com base do art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, considerando-se como base de cálculo da exação o faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, sendo aplicada sobre a diferença apurada do cálculo acima especificado a correção monetária integral sobre os indébitos, *"utilizando-se: o IPC, para o mês de janeiro/1989 e no período de março/1990 a janeiro/1991; o INPC entre fevereiro/1991 e dezembro/1991; e a UFIR a partir de janeiro/1992"*, e a Taxa SELIC sobre os saldo remanescente a partir de 1º de janeiro de 1996.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO

Destaco, inicialmente, que, no voto a seguir apresentado, a única divergência que remanesce com a defendida, com profundidade e costumeiro brilho, pelo ilustre Relator originário diz respeito à consideração dos denominados expurgos inflacionários na aplicação do critério de correção monetária aos indébitos, em face da compensação pretendida.

A Recorrente pleiteia a compensação de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, com parcelas de outros impostos e contribuições, como consta nos formulários próprios, créditos esses calculados de acordo com os critérios que enuncia e cujos resultados estão espelhados na planilha que apresentou.

Acerca da questão principal discutida nestes autos, qual seja, o critério da semestralidade previsto no art. 3°, "b", da LC n° 07/70, ressalvando a minha posição pessoal nessa matéria, este Colegiado houve por bem submeter-se à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória n° 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês. Observe-se que a Instrução Normativa SRF n° 06, de 19 de janeiro de 2.000, em seu artigo 1°, determina que a constituição do crédito tributário baseado nas alterações da MP n° 1.212/95 apenas se dê a partir de 1° de março de 1996.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

> *"PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6°, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que 'faturamento' representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos*

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior."

No que concerne à pretensão da Recorrente de corrigir, monetariamente, os indébitos de que é titular com índices superiores aos estabelecidos nas normas legais da espécie, falece a este Colegiado competência para admitir tal procedimento, uma vez que não é legislador positivo. Ao apreciar a SS n.º 1853/DF, o Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso ressaltou que: *"A jurisprudência do STF tem-se posicionado no sentido de que a correção monetária, em matéria fiscal, é sempre dependente de lei que a preveja, não sendo facultado ao Poder Judiciário aplicá-la onde a lei não determina, sob pena de substituir-se o legislador (V: RE n.º 234.003/RS, Rel. Ministro Maurício Corrêa, DJ 19.05.2000)".*

Desse modo, a correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá se ater aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, que correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU nº 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indébitos.

A partir de 01.01.96, sobre os indébitos passa a incidir, exclusivamente, juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, por força do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95.

Em resumo, é de se admitir o direito da Recorrente aos indébitos do PIS, recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, considerando como base de cálculo, até o mês de fevereiro de 1996, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, indébitos esses corrigidos segundo os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, até 31.12.1995, sendo que a partir dessa data passa a incidir, exclusivamente, juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Os indébitos, assim calculados, depois de aferida a certeza e liquidez dos mesmos pela administração tributária, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, observados os critérios estabelecidos na Instrução

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.002609/98-85
Acórdão : 202-13.421
Recurso : 113.502

Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15.09.97.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO