



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 16 / 01 / 2001 Rubrica
--

Processo : 10983.005674/97-43
Acórdão : 202-12.674
Sessão : 23 de janeiro de 2001
Recurso : 109.364
Recorrente : CANGURU - EMBALAGENS CRICIÚMA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PIS – BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO – O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CANGURU - EMBALAGENS CRICIÚMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Alexandre Magno Rodrigues Alves e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o acórdão.

Sala das Sessões em 23 de janeiro de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda e Adolfo Montelo.

lao/cf/cesa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

Recurso : 109.364

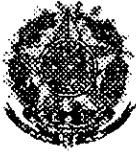
Recorrente : CANGURU - EMBALAGENS CRICIÚMA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de crédito tributário constituído em 20/10/97, por ter sido constatado, no entender da fiscalização, que a Recorrente efetuara pagamento a menor relativamente à Contribuição ao Programa de Integridade Social –PIS, no período de maio/96 a agosto/97, valendo-se de “compensações indevidas”, conforme descrito no Termo de Verificação de fls. 32, exigindo-se, assim, o valor da diferença entre o devido e o efetivamente pago, além de multa de ofício e juros de mora. O fundamento legal da incidência tributária encontra-se descrito às fls. 40/41.

Intimada do lançamento em 22/10/97, via postal, a Recorrente apresentou, tempestivamente, sua Impugnação de fls. 45/67, alegando, em síntese, que:

- (i) realizou compensação dos créditos que se originaram do pagamento a maior de PIS entre outubro/1988 e a data da promulgação da Resolução do Senado Federal n.º 49/95, que suspendeu a eficácia dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, tendo os valores que foram pagos a maior constituído “crédito compensável”;
- (ii) a partir da confrontação dos valores efetivamente pagos, segundo os critérios dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, e dos valores devidos, nos termos da Lei Complementar n.º 07/70, apurou os valores pagos indevidamente e passou, então, a compensá-los, conforme descreve às fls. 48/49;
- (iii) “a autoridade fiscal não interpretou corretamente o artigo 6º, e seu parágrafo único, da Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970 (LC n.º 7/70), conflitando, assim, com o texto expresso do citado diploma legal, ferindo profundamente o princípio da legalidade tributária.”, pois, a seu ponto de vista, “A contribuição de janeiro será recolhida em julho, a contribuição de fevereiro em agosto e assim sucessivamente”;
- (iv) ao interpretar o mesmo dispositivo legal, entende que o fato gerador da contribuinte ocorre seis meses após o faturamento tomado como base de cálculo, “assim o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência e não o contrário, como equivocadamente entendeu a Autoridade Fiscal ao lavrar a notificação”;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

- (v) a hipótese de incidência do discutido imposto é o fato ou circunstância de determinada empresa faturar e a Lei Complementar n.º 07/70, através do seu artigo 6º e parágrafo único, estabeleceu os elementos temporal e dimensional do fato gerador, assim, segundo a referida lei, “a obrigação para o PIS teve nascimento no mês de julho, cuja base para determinar a grandeza, dentro do aspecto temporal, está no faturamento de fevereiro.”, concluindo que a base de cálculo corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador;
- (vi) a obrigação tributária nasce quando há a incidência da norma jurídica matriz com o conhecimento de um fato, que é a concretização dessa hipótese. O aspecto temporal do fato gerador é o momento de completa concretização do fato escolhido para a incidência da regra jurídica;
- (vii) a base de cálculo de todos os tributos deve ser fixada por meio de lei ordinária e, “por interpretação espúria das normas contidas no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 07/70, agravou-se a carga tributária da Contribuinte, em afronta ao princípio da estrita legalidade, consubstanciado nos artigos, 5º, inciso II, e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal; e 97 do CTN.”; e
- (viii) em 09 de outubro de 1995, o Senado Federal, através da Resolução n.º 49, suspendeu a execução dos Decretos-Leis n.ºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, a partir do que, entende que, pela suspensão da execução de tais decretos, “a base de cálculo para o fato gerador do PIS e o prazo de recolhimento a serem aplicados desde julho de 1988, a rigor, voltam a ser os estabelecidos na Lei Complementar n.º 07/70, ...” e ainda que, tendo o STF julgado inconstitucional a Contribuição ao PIS, tal decisão gera efeitos “ex-tunc”, “e não “ex nunc”, conforme quer o Fisco.

Às fls. 59 e seguintes, a Recorrente transcreveu vasta doutrina e jurisprudência que sustentam seu entendimento e, conseqüentemente, pretendem destituir o ato administrativo de qualquer amparo legal.

Diante desses argumentos, a Recorrente requer a improcedência da ação fiscal.

Submetida a lide à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, esta entendeu por procedente o lançamento, sendo que os fundamentos de sua decisão estão consubstanciados na seguinte ementa:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

Fatos geradores: maio de 1996 a agosto de 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

PRAZO DE RECOLHIMENTO.

O prazo de 6 meses, a que se referia o art. 6º da Lei Complementar n.º 7/70, regulava tão-somente o prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS. A suspensão da execução dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 por Resolução do Senado Federal não afetou a eficácia das diversas leis ordinárias posteriores, que alteraram o prazo de recolhimento e os critérios de indexação desta Contribuição.

COMPENSAÇÃO.

Revela-se indevida a compensação efetuada por iniciativa da contribuinte, em face da ausência da comprovação da existência de créditos compensáveis, revestidos dos atributos de liquidez e certeza.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Intimada da decisão singular em 20/07/95, a Recorrente protocolizou tempestivo Recurso Voluntário de fls. 76/98, no qual colaciona os mesmos argumentos da peça impugnatória, fazendo-o acompanhado de Medida Liminar, concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0006108-8, em trâmite perante a 4ª Vara Federal da Circunscrição Judiciária de Florianópolis - SC, fls. 101/102, eximindo-a da apresentação de depósito administrativo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do Recurso Voluntário por tempestivo e por atender aos demais requisitos legais de admissibilidade.

Há muito tenho expressado minha divergência à interpretação, levada a efeito pelos agentes da Receita Federal, do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, 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 Pública 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 pontificam a práxis de um dos aspectos da teoria da “Hipótese de Incidência Tributária” inaugurada pelo saudoso Geraldo Ataliba, cujos alicerces foram lançados pelos idos dos anos de 1972, quando a prática do PIS já era conduzida com escoreita normalidade e sob 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 na 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 vislumbrássemos todos os fatos e relações jurídicas edificadas ao longo de quase 20 anos para conceder à norma uma interpretação *extra legem*, que não só introduz nova concepção para o futuro, como também altera as regras de um “jogo” findo. Digo quase vinte anos, por tratar-se do lapso temporal havido entre 1970, quando do ingresso da Contribuição ao PIS no rol das obrigações dos contribuintes pessoas jurídicas, e 1988, quando da imposição inconstitucional dos malfadados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, que mudaram a sistemática dessa contribuição.

A conclusão que tem sido apresentada é de que o fato gerador da Contribuição PIS ocorrera no sexto mês anterior ao pagamento, ou seja, o prazo de seis meses previsto no art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 ao tributo sua coerência.

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 surgiu com a Lei Complementar nº 07/70 como mais uma forma de o Estado intervir na economia. Se de um lado propiciaria a formação de um fundo para 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 BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento, 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 dessa exação, como a coincidência na destinação dos recursos.

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

Com a edição da Resolução nº 49, de 1995, o Senado Federal 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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

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

Prevê o art. 6º da Lei Complementar 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, verifica-se uma alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos das Câmaras comuns deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que têm indicado interpretação diferente para a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que o mencionado dispositivo não se refere à base de cálculo da Contribuição para o PIS, mas, sim, ao prazo do seu recolhimento.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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

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

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

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

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

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 : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

[...]

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. (negritei)

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

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

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

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

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

“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 : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

“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, e dá outras providências, trata do prazo de pagamento do PIS, já sob a égide da novel Constituição Federal, sob os auspícios do art. 239, e da Lei Complementar nº 7/70, por ela ratificada:

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

[...]

III- das Contribuições para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no 3º (terceiro) dia do mês 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 CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 n. 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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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

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

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

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

[...]

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

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

a) [...]

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 20 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

A Lei nº 9.065, de 20.06.95, dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera legislação tributária federal e dá outras providências e altera prazo de recolhimento do PIS:

“O pagamento do PIS/PASEP deverá ser efetuado “até o último dia útil da quinzena 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.”

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

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

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

“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 a parte.

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 [...]

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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, altera legislação tributária federal - determina que as Contribuições para o PIS serão calculadas com base no seu faturamento. ("Art. 3º. O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica"). 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 nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

A referida lei, no que respeita ao PIS, altera o art. 23 da Lei nº 9.317/96 (Lei do SIMPLES), que trata de faixas de receita bruta e alíquotas do PIS.

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

Examinando detidamente a legislação mencionada, constatamos que, no período que vai de julho de 1988 a setembro de 1995, em nenhum momento o legislador federal alterou a base de cálculo prevista no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, de forma que a base de cálculo do PIS, no período mencionado, continuou sendo o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador.

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

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

Por outro lado, o argumento lançado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT/nº 437/98) no sentido de que a Lei nº 7.691/88 (art. 1º) teria, implicitamente, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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.

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 pessoa 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, o legislador alterou o fato gerador da Contribuição para o PIS, cuja hipótese de incidência passou a incidir sobre o faturamento das empresas, não mais havendo qualquer vinculação com a atividade estatal destinada aos beneficiários da contribuição. Portanto, o fato gerador do PIS jamais poderia ser o faturamento, pois o mesmo, isoladamente considerado, é fato gerador de tributo não vinculado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 não constituíam matéria de finanças públicas, logo, não poderiam ser veiculadas por decreto, resta evidente que as alterações do fato gerador, da base de cálculo e das alíquotas do PIS, introduzidas pelos Decretos-Leis, dependeriam de lei complementar, o que jamais ocorreu na espécie.

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

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

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

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

Concluindo, tanto na vigência da Constituição Federal de 1967/69 quanto na vigência da Constituição Federal de 1988 a hipótese de incidência do PIS sempre foi a atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte, de forma que o faturamento, tal como previsto na Lei Complementar nº 07/70, somente poderia ser a base de cálculo da referida contribuição.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, art. 239, “caput”, os valores arrecadados a título do 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 previdenciários, previstos no art. 201, incisos II e IV, da Constituição Federal, para ajuda à manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda e, principalmente, para garantir proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário, nos termos da Lei nº 7.998, de 11.11.90, que regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT. Nesse momento, é evidente a modificação da vinculação da Contribuição para o PIS, que antes vinculava-se a 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 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).

Com relação ao argumento de que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é a grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses, concluímos que o mesmo, embora decorra de louvável estudo doutrinário, não encontra fundamentação no princípio da estrita legalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 normas que regem o Programa de Integração Social, do conjunto de normas do Sistema de Direito Tributário e, por fim, do conjunto de normas que formam 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, 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

ser paga a partir de julho será calculada com base no fato gerador de janeiro; a de agosto, com base no de fevereiro; e assim sucessivamente; e

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

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

Voltemos a maio de 1971. Uma empresa encontrava-se com os faturamentos de janeiro a maio totalmente findados. Ocorre que, não havia transcorrido o período entre o fato 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 1º de janeiro de 1971, coincidente com o termo inicial da aquisição do direito dos empregados a participar do Fundo. Note-se que tal data não é fixada como vencimento da contribuição, mas marca a data em que, estando a empresa em atividade, será devida a contribuição. É o aspecto temporal da incidência da norma tributária. E tanto não é vencimento que, posteriormente, houve vasta legislação para disciplinar essa matéria.

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

Bem, continuando, "... com base na receita e transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior", e, aí, resta a pergunta: anterior a quê?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 restam alternativas lógicas 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 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 do setor privado e outro para os servidores do setor público. 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. 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.

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 imponible 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 imponible e a incidência da norma tributária. Da mesma forma, o faturamento retroativo eleito para determinar a base de cálculo do PIS estabelece essa distância temporal, mas não lógica, pois o faturamento é a medida mais próxima para se verificar a atividade empresarial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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.

Os casos de bases de cálculo retroativas, assim como as bases de cálculo presumidas, nos casos de substituição tributária, são casos de eleição da norma, cuja conexão lógica da base de cálculo com o fato imponible encontram amparo na ficção jurídica, na verdade ideal, criada pela própria norma para ver-se aplicada. Não se trata, muitas vezes, de necessidade, mas de opção possível adotada pela norma.

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

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

Voltando. O legislador complementar, ao aprovar o projeto de lei que instituía o PIS, não 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 imponible), a base de cálculo que melhor se adequa à definição. Colocando essa possibilidade de política tributária dentro do sistema criado para a dinâmica de arrecadação e





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

(...)

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 retro mencionada, em seus arts. 5º, inciso XXXIX, e 150, inciso I:

“Art. 5º ...

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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

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

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 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 prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

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

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

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 Decreto-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 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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 prevista na Lei Complementar nº 07/70, pelo que inexistiu 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:

“Observações Gerais

Se as disposições dos Decretos-Leis nºs 2.245 e 2449/88 são inconstitucionais, o PIS volta a ser calculado de acordo com o que dispõe a Lei Complementar nº 07/70 (com a alteração da lei complementar nº 17/73), dado que nenhuma lei posterior cuidou dos critérios de cálculo.

Vale transcrever o artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70:

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

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

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

Reputa-se nascida (a obrigação tributária de recolher o PIS) no dia 1º de cada mês, com o ato de faturação do contribuinte. Isso é imediata e clara consequência da Lei Complementar nº 07/70.

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de “faturar”, e a perspectiva mensural deste fato materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

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 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: “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 autolancamento deve tomar em consideração não a base em 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 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 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, autolancamento).

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

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.

Competência Impositiva

Competência é, na lição do Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (Princípios Gerais de Direito Administrativo, vol. 1, pág 441) “quantidade de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43
Acórdão : 202-12.674

poder” que, constitucional ou legalmente, é conferida a alguém. Paulo de Barros Cervalho aplica-a à noção de competência legislativa.”

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

**VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR-DESIGNADO**

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se apenas à base de cálculo e ao prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS, cujo entendimento do ilustre Conselheiro-Relator ouso divergir.

A recorrente discorda dos valores lançados porque, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como exigiram os autuantes.

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

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

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

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

A Suprema Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos² firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

Desse modo, o faturamento é, tão-somente, a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo empregador, em virtude dos atos negociais aos quais

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta, etc.).

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

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

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

- a) nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, apesar de a atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195 da CF/88);
- b) existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência com nenhum fato gerador; e
- c) em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial ou quantitativo) há de ser ela integralmente definida pela lei.

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

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

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

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71 exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês;
2. o ADN CST nº 35/75 possibilitava que a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v.g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v.g. julho);
3. o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava da Contribuição ao PIS os fatos geradores de abril, maio e junho de 1988, para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro daquele ano, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, fundados naquele decreto-lei; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

4. a Resolução nº 01, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS/PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, estabelece, em seu inciso IV, que: *“as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1998”*. Tal resolução regula o recolhimento da Contribuição ao PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada em vigor da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297 e 298, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente. Depois disso, a Lei nº 8.383/91 ampliou o prazo de pagamento da Contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

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

Sendo assim, chegamos a poucas, mas importantes conclusões:

- a) a Suprema Corte³ e o antigo Tribunal Federal de Recursos⁴ firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento;
- b) 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 grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;

³ RE nº 100790-7/SP, 1984

⁴ AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

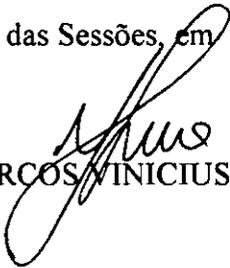
Processo : 10983.005674/97-43

Acórdão : 202-12.674

- c) a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de que a lei quis regular prazo de recolhimento de tributo e não base de cálculo, interpretando-a da seguinte forma: a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho; e
- d) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91 e 8.383/91).

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2001


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA