



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
de	14 / 11 / 2001
Rubrica	

Processo : 13808.004457/98-81

Acórdão : 202-12.904

Recurso : 113.658

RECORRER DESTA DECISÃO	
2º	RD/202-12.904/457
C	EM 14 de 11 de 2001
C	
Presidência do 2º. Cons. Regional	

Sessão : 18 de abril de 2001

Recorrente : PHILIPS DO BRASIL LTDA.

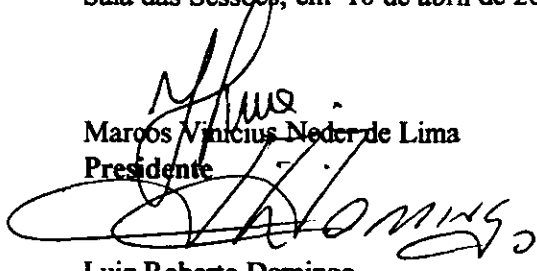
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

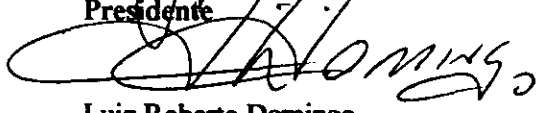
NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. **PIS – BASE DE CÁLCULO** – A Contribuição para o PIS tem base de cálculo fixada pelos artigos 3º e 6º da Lei Complementar nº 07/70 e deve ser considerada como o faturamento do contribuinte relativo ao sexto mês anterior ao da fato gerador. Base de cálculo retroativa. **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** – Havendo recolhimento nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação tornar-se obrigatória a observância da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN. O prazo quinquenal da decadência tem termo inicial na ocorrência do fato gerador. Decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PHILIPS DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81

Acórdão : 202-12.904

Recurso : 113.658

Recorrente : PHILIPS DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente na data de 05.08.98, exigindo-lhe a importância total de R\$4.506.233,21 a título de Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, multa de ofício e juros de mora (a partir de 1995), por ter o autuante, conforme Termo de Verificação de fls. 15, constatado a falta de recolhimento dos valores devidos, em decorrência de errônea aplicação da alíquota de 0,65% (sobre a base de cálculo formada pelo faturamento e prestação de serviços) determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que foram declarados inconstitucionais, quando a norma aplicável voltou a ser a Lei Complementar nº 07/70, cuja alíquota aplicável é de 0,75%. O fundamento legal encontra-se descrito às fls. 35/36.

Intimada do auto de infração, a Recorrente apresentou, tempestivamente, sua Impugnação de fls. 41/73, alegando, em síntese, que:

(preliminarmente)

(i) os débitos discriminados no auto de infração, referentes aos períodos de janeiro/90 a julho/90, setembro/90 a dezembro/90 e abril/92 a julho/93 foram atingidos pela decadência, pois, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o PIS, tem a Fazenda Nacional prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para verificação;

(ii) transcorrido esse prazo sem qualquer manifestação da Fazenda, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional), observando que, no caso em concreto, o marco inicial do fato gerador, cujos recolhimentos foram questionados, teve início em janeiro/90, dispondo a Fazenda até janeiro/95 para verificar a regularidade dos procedimentos adotados;

(iii) o Programa de Integração Social - PIS é espécie do gênero tributo, devendo aplicar-se o disposto nos artigos 146, III, "b", e 149, III, "b", da Constituição Federal, tendo seu prazo de decadência e prescrição regulamentados pelo Código Tributário Nacional (que foi recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar), sendo, portanto, de nenhum efeito qualquer outra disposição que regule a matéria de forma diversa;

(no mérito)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

(iv) é improcedente o auto de infração, por serem inadequados os critérios adotados pela fiscalização;

(v) deveria ter sido levado em consideração, além da alíquota, a base de cálculo, o fato gerador e o prazo de pagamento, conforme disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70;

(vi) a referida legislação determina, para satisfação da obrigação tributária, que o contribuinte utilize como base de cálculo o valor do seu faturamento ocorrido seis meses antes, não mencionando qualquer sujeição da base de cálculo à atualização monetária;

(vii) se correta tivesse sido a aplicação da Lei Complementar nº 07/70, teria o fiscal concluído que os recolhimentos efetuados excediam a obrigação tributária, e que nada deve a Recorrente a título de Programa de Integração Social – PIS, ao contrário, é credora da importância de R\$11.616.585,96, conforme a planilha de cálculos que anexa (doc. 06);

(viii) como pode-se observar, às fls. 57 e seguintes, a Recorrente transcreveu vasta doutrina e jurisprudência, que sustentam seu entendimento e, conseqüentemente, destituem a fiscalização de qualquer amparo legal; e

(ix) no tocante à cobrança de multa, juros e correção monetária, também não devem prosperar, pois deve aplicar-se a regra do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, visto as autoridades fiscais e administrativas terem exigido a satisfação da obrigação tributária baseadas em legislação já julgada inconstitucional.

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

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, esta considerou o lançamento procedente, fundamentando e argumentando, em sua decisão, que:

- (i) quanto à decadência, seria de 05 anos, se não houvesse lei dispondo diversamente, no entanto, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 45, dispõe que o prazo será de 10 anos, estando correto, portanto, o lançamento do crédito tributário, consubstanciado no auto de infração, abrangendo os fatos geradores ocorridos a partir de 31.01.90;
- (ii) há concordância com a aplicação da Lei complementar n.º 07/70 entre autuante e autuada, o ponto de divergência, entretanto, é a aplicação do artigo 6º;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

- (iii) destaca-se que referido artigo teve seu prazo de recolhimento do Programa de Integração Social - PIS alterado pelas Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.987/95 e 9.065/95, leis estas que não foram consideradas inconstitucionais e continuam em vigor;
- (iv) ainda tratando de leis posteriores, que modificaram os prazos de pagamento, entraram em vigor na vigência da Constituição Federal de 1988 e a atual Constituição Federal permite que o prazo para recolhimento do Programa de Integração Social – PIS seja modificado por lei ordinária, por não se enquadrarem no disposto no artigo 195, § 4º, da Carta Magna;
- (v) de acordo com o Parecer PGFN/CAT nº 437/1998, inexistente lapso de tempo entre o fato gerador da obrigação e a base de cálculo da contribuição o citado artigo 6º da LC nº 07/70 foi revogado pela Lei nº 7691/88, não sobrevivendo, portanto, o prazo de seis meses entre o fato gerador e o pagamento da contribuição; e
- (vi) relativamente à correção monetária, deve ser observada a Lei nº 7.691/88, em seu artigo 1º, e quanto à cobrança de multa, juros e correção, são procedentes, não merecendo qualquer reparo o auto de infração, apenas impõe-se a complementação do lançamento da multa de ofício quanto à diferença de alíquota, não lançada, igual a 25% sobre a contribuição devida.

Em resumo do *decisum*, a autoridade julgadora de primeira instância ementou o julgado como segue:

“Assunto: Programa de Integração Social – PIS

Período: Período de Apuração 01/1990 a 07/1990, 09/1990 a 12/1990 e 04/1992 a 09/1995

Ementa: PIS - Falta de recolhimento - A aplicação de alíquota menor que a devida, para o cálculo da contribuição resulta em recolhimento a menor da contribuição.

Agravamento – Constatado erro na alíquota aplicada sobre a contribuição devida, para fins de cálculo da multa de ofício, é de se proceder a correção devida que, por implicar no agravamento da exigência inicial, proporcionará ao contribuinte interposição de nova impugnação quanto a matéria agravada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário de fls. 143/175, acompanhado da guia de depósito da importância de R\$1.571.502,82, conforme determina a Medida Provisória nº 1863-52/99, em seu artigo 32 (fls. 176), colacionando os mesmos argumentos da peça impugnatória, salientando, ainda, que:

- (i) o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 esclareceu, equivocadamente, que as legislações posteriores, entre elas a Lei nº 7.691/88, teriam alterado a base de cálculo da contribuição em questão, revogando, assim, o artigo 6º da LC nº 07/70;
- (ii) é importante notar que o conceito de fato gerador no caso do Programa de Integração Social – PIS é a realização de operações mercantis, tendo como base de cálculo o valor do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador (LC nº 07/70) e seu pagamento, após o advento da Lei nº 7.691/88, passou a ser o dia 10 do 3º mês subsequente ao fato gerador;
- (iii) a expressão “.... será calculada com base no faturamento de” utilizada no artigo 6º da LC nº 07/70 corresponde à base de cálculo da contribuição e não do fato gerador; e
- (iv) além disso, menciona que as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.987/95 e 9.065/95, apenas modificaram a forma e o prazo de recolhimento do Programa de Integração Social - PIS, permanecendo iguais o fato gerador e a base de cálculo.

Requeru, ainda, a Recorrente, a reforma da decisão recorrida e o conseqüente cancelamento da exigência fiscal,

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

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

Quanto aos requisitos formais do lançamento, entendo que a utilização da alíquota de 0,10% no cálculo das obrigações relativas ao PIS, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, não feriu o direito da ampla defesa e do contraditório, uma vez que é o resultado matemático único entre a alíquota de 0,65% determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais, e a alíquota de 0,75%, que seria devida pela incidência da referida lei complementar. Portanto, o erro formal não impede o prosseguimento deste julgamento, haja vista, inclusive, o disposto no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao prazo decadencial para que a Fazenda Nacional constitua o crédito tributário do PIS, cabe ressaltar que não consta do lançamento a base legal adotada pela fiscalização para cálculo do prazo em dez anos. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, a seu critério, entendeu que a norma decadencial relativa ao PIS era a do art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91. Contudo, não andaram bem a fiscalização e a decisão monocrática.

Ainda que se cogitasse como a norma aplicável o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, este não tem comando bastante e suficiente, pois não fixa o prazo de decadência, mas, sim, o prazo de guarda de documentos, como há muito tem sido julgado por este Egrégio Conselho. Senão vejamos.

No exame da decadência, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro/90, adoto como linha mestra deste voto parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que, embora trate da decadência do FINSOCIAL, disciplinado pelo Decreto-Lei nº 2.049/83, tem o mesmo raciocínio para a análise do caso em apreço.

“Ainda que a Fazenda defendesse que o prazo de decadência para o PIS é de 10 anos, ex vi do disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, enquanto a recorrente entende que é de 05 anos, esse dispositivo legal regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o PIS, estabelecendo, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

"Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei."

'Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos ficam efetuados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ... '

"Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto-Lei, por sua vez, estatui prazo prescricional:

"Art 10 - A ação para cobrança das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento."

Consigna o ilustre Conselheiro em seu voto:

"Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos."

Desta forma, a inexistência de legislação específica sobre a decadência em relação ao PIS, tendo essa exação alçado à natureza jurídica de Contribuição Social, na forma do art. 239 da Constituição Federal e sendo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

natureza tributária tal Contribuição, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência."

Introduz o ilustre Conselheiro, ainda, que:

"O Código Tributário Nacional define, nos artigos 147, 149 e 150, as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150."

A modalidade de lançamento neste caso é a por homologação.

Os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e a administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos, com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo "lançamento por homologação" merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento", definindo lançamento como sendo "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o “lançamento por homologação”:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresse, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão, resta a pergunta: “Se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?”

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão colocada neste trabalho, pois, considerando ser a Contribuição Social um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipado pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios realizados pelo contribuinte. Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, quanto aos termos

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

“lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias, encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento, como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses têm fortes argumentos para sustentação, a primeira, alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo CTN, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e
- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato impositivo (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídico-tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo, a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.



Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Sendo ato administrativo de lançamento, é privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder, é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.”

No mesmo sentido, Alberto Xavier³ lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.” ... “Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material, que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

² op. cit. Pág. 120

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵, ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio*, *haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum*, *shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato impositivo, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei, que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade, por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial), que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídico-tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo "lançamento" do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo "lançamento" do art. 150, ambos do CTN.

Coincidem, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato impositivo, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídico-tributária.

O vocábulo "lançamento" contido no referido art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato impositivo e de aplicar-lhe a norma jurídico-tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídico-tributária através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídico-tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas consequências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 do CTN (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142 do CTN.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“... ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas, sim, o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido o fato gerador, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo, seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento, mas, sim, a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma, que a administração tributária



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas, sim, a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídico-tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do pagamento da exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do referido art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento e dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrante da norma jurídico-tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém dez itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova⁶, que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

⁶ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica.

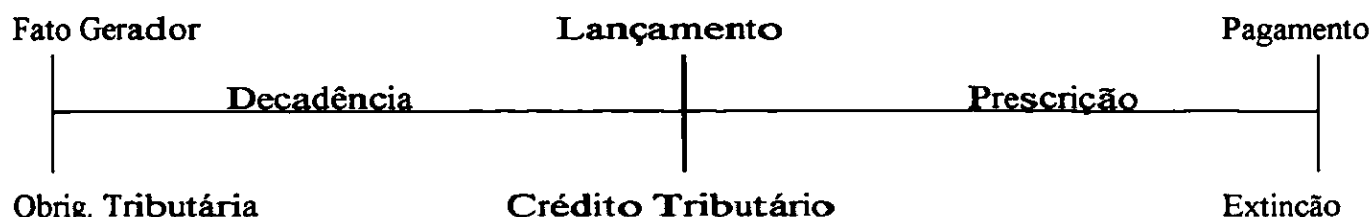
E embora, no art. 156 do CTN, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” –, ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173); e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário –, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanucchi⁷ captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e do curso da prescrição:





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A REGRA GERAL:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

A REGRA ESPECIAL:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência como o primeiro dia do exercício seguinte à aquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Mas que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142, ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois se trata de uma regra geral que abrangia todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

“§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos, não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Diante disso, entendo que a decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos ao PIS opera-se a partir do quinto ano contado do fato gerador.

Considerando que há dúvidas a respeito do momento em que ocorre o fato gerador do PIS, pela interpretação dos dispositivos contidos na Lei Complementar nº 07/70, e que tal circunstância influenciará diretamente na metodologia adotada para o lançamento exordial, entendo ser oportuno consignar minha posição a respeito.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

E assim foi consolidada a legislação do PIS/PASEP, com algumas alterações, não relevantes, que veremos abaixo, até o advento dos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário n° 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 n° 49, de 1995, o Senado Federal resolveu suspender a execução dos Decretos-Leis n°s 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 n° 1.212/95), os contribuintes do PIS estariam sujeitos à incidência da Lei Complementar n° 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 n° 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. 6° da Lei Complementar n° 07/70:

“Art. 6°. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 3° será processada mensalmente a partir de 1° 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 n° 07/70, pode-se dizer que a contribuição referente ao fato gerador de julho deve ser apurada tomando-se por base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior. Contudo, a par da clareza do dispositivo e da efetiva prática dessa disposição até 1988, verifica-se uma alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos das Câmaras comuns deste Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, que tem indicado interpretação diferente para a regra do art. 6° da Lei Complementar n° 07/70, no sentido de que o mencionado dispositivo não se refere à base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

cálculo retroativa da Contribuição para o PIS, mas, sim, ao prazo do seu recolhimento. Ou seja, o fato gerador do PIS ocorrera à época da consolidação do faturamento do mês indicado para a base de cálculo, sendo o lapso temporal de seis meses prazo de pagamento.

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

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

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

Vê-se, portanto, a existência de duas linhas contrárias à adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS. A primeira delas tem por fundamento interpretação construída por uma engenharia jurídica, da própria regra contida no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. A segunda tem como pressuposto a revogação tácita do art. 6º da Lei Complementar 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-me que nenhuma das razões suscitadas é suficiente para afastar, de forma plenamente fundamentada, a adoção do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador como base de cálculo do PIS.

Exsurge daí a importância de examinarmos com mais vagar a questão da base de cálculo do PIS-Faturamento, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, posto que o correto deslinde da divergência em pauta será de fundamental importância para aqueles contribuintes que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

após tormentosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, eram inconstitucionais.

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

E, seguindo essa linha de raciocínio, parece-me imprescindível analisarmos o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constatar se no período de vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445 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, sintetizo o conteúdo das diversas normas jurídicas que cuidaram do PIS, apenas com relação aos dispositivos que são mais relevantes ao objeto da lide em apreço.

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

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

a- a primeira [...]

b- a segunda, com recursos próprios das empresas, calculados com base no faturamento.

[...]

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

“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, que trata sobre o Imposto sobre a Renda, taxas e contribuições, esclarece a interpretação do art. 6º, e respectivo parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70.

“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:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Art. 2º - O recolhimento das contribuições para o PIS será feito:

I - até o dia 10 (dez) do mês subsequente àquele em que forem devidas; ”.

A Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, dispõe sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, dá outras providências e trata do prazo de pagamento do PIS:

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

[...]

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

[...]

Art. 3º Ficará sujeito exclusivamente à correção monetária, na forma do artigo 1º, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:

[...]

III - contribuições para:

a) [...]

b) o PIS e o PASEP - até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-lei 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

[...]

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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

[...]

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

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

A Lei nº 8.850, de 28/01/94, altera, entre outras disposições, os artigos 52 e 53 da Lei nº 8.383/91, cuja redação passou a ser a seguinte:

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

...

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

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

[...]

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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, dispõe sobre o Sistema Integrado de Pagamentos de Tributos e Contribuição das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - “SIMPLES”:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

[...]

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

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Do art. 64 até o art. 66, cuida da hipótese de retenção na fonte de tributos e contribuições federais, inclusive o PIS, sobre pagamentos efetuados por órgãos públicos, autarquias e fundações.

A Lei nº 9.532/97 altera legislação tributária federal e dá outras providências. Com relação ao PIS, o art. 53 determina que o importador de cigarros submeta-se ao recolhimento do PIS, nos mesmos moldes dos fabricantes nacionais.

A Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998 - Dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.

Adotou a Medida Provisória nº 1.674, de 1998, e dispôs sobre a base de cálculo do PIS:

"Art. 1º - Para efeito da determinação da base de cálculo do PIS [...] poderão ser efetuadas as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta: [...]"

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Art. 4º- Cuida das exclusões da base de cálculo.”

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, altera a legislação tributária federal e determina que as Contribuições para o PIS serão calculadas com base no seu faturamento (“Art. 3º. O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”). O art. 3º cuida, ainda, das exclusões da base de cálculo do PIS.

A Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

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

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

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

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 de PIS/PASEP a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

revogado o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, também não pode prosperar. É que o art. 1º da Lei nº 7.691/88, dispondo apenas sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, estabeleceu, expressamente, a conversão em quantidade de OTN do valor das Contribuições para o PIS no 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador. O referido dispositivo, portanto, nada tem a ver com a questão da base de cálculo do PIS.

Ainda, segundo o Parecer PGFN/PGA/nº 437/98, pág. 7, as Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91, e 8.383, de 30.12.91, sucedendo a Lei nº 7.691/88, igualmente, teriam revogado a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. Mas, conforme demonstramos, tais normas cuidaram apenas da indexação do valor da Contribuição para o PIS, quando da criação do BTN e, posteriormente, da UFIR, e alteraram prazos de recolhimento da contribuição. Nenhuma modificação foi introduzida com relação à base de cálculo do PIS/Faturamento.

No que diz respeito à hipótese de incidência das contribuições, temos que estas devem guardar relação com a atuação estatal e o contribuinte que dela se beneficia. O que caracteriza as contribuições, de modo geral, é a vantagem diferencial daquele contribuinte beneficiário de uma determinada atividade estatal, a qual, todavia, tem por escopo beneficiar a coletividade.

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

O fato de, no PIS, o contribuinte e o beneficiário serem pessoas distintas não o desqualifica como contribuição social, principalmente por força da destinação constitucional estabelecida no art. 239.

Na vigência da Constituição Federal de 1967/69, art. 165, V, a Contribuição para o PIS destinava-se a garantir a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas mediante a formação de um Fundo de Participação, a favor dos empregados, constituído por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. 2º da Lei Complementar 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

Editados os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, houve a alteração do fato gerador da Contribuição para o PIS, cuja hipótese de incidência passou a incidir sobre o faturamento das empresas, não mais havendo qualquer vinculação com a atividade estatal destinada aos beneficiários da contribuição. Portanto, o fato gerador do PIS jamais poderia ser o faturamento, pois o mesmo, isoladamente considerado, é fato gerador de tributo não vinculado, não servindo como fato gerador do PIS, enquanto contribuição que se erigiu por lei complementar de forma vinculada.

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

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

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

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

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, [...]” (negritei)

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

Com o advento da Constituição Federal de 1988, art. 239, *caput*, os valores arrecadados a título de PIS passaram a ser destinados ao financiamento do Programa do Seguro-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

Por outro lado, as receitas decorrentes da arrecadação do PIS/PASEP passaram a financiar determinados planos de previdência e assistência social, previstos no art. 201, incisos II e IV, da Constituição Federal, para ajuda à manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda e, principalmente, para garantir proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário, nos termos da Lei nº 7.998, de 11 de novembro de 1990, que regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT. Nesse momento, é evidente a modificação da vinculação da Contribuição para o PIS, que antes se vinculava à atividade estatal, que garantia a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e, após a Constituição Federal de 1988, passou a vincular-se à atividade estatal, de cunho previdenciário, para pagamento do seguro-desemprego e do abono de um salário mínimo anual, nos termos em que a lei especifica.

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

Segundo o tributarista Frederico de Moura Theophilo: **“a atividade estatal desenvolvida para assegurar ao empregado (beneficiário direto) o abono salarial e o seguro desemprego (despesas essas provocadas pelos contribuintes para o PIS que são as empresas-empregadoras).”** (Frederico de Moura Theophilo, *in* a Contribuição para o PIS, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, maio/1996, pág. 49).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

O princípio constitucional da estrita legalidade não tem como lastro teórico a literalidade da norma, mas, sim, a percepção da conduta pretendida pela norma segundo a interpretação do Sistema de Direito Positivo. Desta forma, ao analisarmos o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, devemos localizá-lo dentro do conjunto de norma que regem o Programa de Integração Social, do conjunto de normas do Sistema de Direito Tributário e, por fim, do conjunto de normas que forma o Sistema de Direito Positivo.

Ricardo Lobo Torres assevera que: "O problema da interpretação literal sempre esteve muito ligado ao das fíntes do Direito e ao dos valores jurídicos. O apego à literalidade era forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz. As proibições de interpretar, desde Justiniano, não tinham outro alcance que o de obrigar o intérprete a se manter vinculado à letra do texto legal, com o que se evitavam as interpretações extensivas, com as suas conotações políticas, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento da vontade do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também a recusa das valorações jurídicas, com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a justiça."

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

Ocorre que o conteúdo semântico dos termos utilizados pelo legislador, quase sempre, não atende a uma unicidade, o que implica reconhecer a variação do sentido de um mesmo termo. Por outro lado, não podemos esquecer da lição de K. Larenz, para quem a interpretação é a compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido de limite da própria interpretação, ou seja, a interpretação tem como limite o sentido intrínseco da palavra.

Nesse sentido, o texto normativo que inaugura a determinação da base de cálculo da contribuição em apreço remete-a ao faturamento do sexto mês anterior, e aí surge a pergunta: anterior a quê? Anterior ao pagamento, ou anterior ao fato gerador?

Temos aí duas leituras:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

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

No que concerne à segunda interpretação possível, cabe ressaltar que a lógica do sistema criado para cobrança do PIS tem lastros viscerais com a referibilidade indireta da contribuição ao Fundo com a participação dos empregados das empresas a ele, cumprindo os critérios de contribuição que menciona Moura Theophilo, nas 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

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

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 que o faturamento retroativo eleito para determinar a base de cálculo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

do PIS estabelece essa distância temporal, mas não lógica, pois o faturamento é a medida mais próxima para se verificar a atividade empresarial.

Outro exemplo curioso que encontramos no Direito Tributário é o IPVA, cujo valor do veículo, sujeito à incidência da norma tributária em 1º de janeiro de cada ano, é obtido em 31 de outubro do ano anterior. Determinação de bases de cálculo retroativa e presumida (como é o caso da substituição tributária) é caso de eleição pela norma, cujas respectivas conexões lógicas das bases de cálculo com os fatos imponíveis encontram amparo na ficção jurídica. Na verdade ideal criada pela norma para ver aplicada a incidência da tributação é possível determinar momentos reais distintos, desde que haja coerência da determinação do tempo lógico e do desencadeamento lógico do tempo. Não se trata, muitas vezes, de necessidade, mas de opção possível adotada pelo legislador.

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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, meticolosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje.” (Cf. Basileu Garcia, op. Cit., pg. 19).

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima retromencionada, em seus arts. 5º, inciso XXXIX, e 150:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

“Art. 5º ...

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

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

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

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

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 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.

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

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

Mais adiante comentaremos a parte desse artigo que ressaltamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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 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).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

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

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

Já as leis 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

“Art. 14. A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apurada no 6º (sexto) mês imediatamente anterior.”

Inegável que, tendo o PASEP a mesma estrutura do PIS, as regras seriam as mesmas e guardariam similaridade. Assim, o art. 14 supra determina que a Contribuição ao PASEP tem (i) fato gerador mensal, ou seja, a cada mês ocorre o fato imponible, que faz ensejar a incidência da norma obrigacional tributária; e (ii) base de cálculo aferida pelas receitas e transferências apuradas no sexto mês anterior. Note-se que nesse dispositivo não há regra para o prazo de pagamento, tão-somente as definições quanto ao fato imponible e à base de cálculo.

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

Ainda que se pudesse considerar a desnecessidade de lei complementar para tratar das modificações da base de cálculo ou mesmo do fato gerador do PIS, constata-se, pelo histórico legislativo mencionado, que nenhuma lei ordinária alterou a base de cálculo do PIS (qual seja, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador), tal como previsto na Lei Complementar nº 07/70, pelo que inexistente amparo legal à pretensão daqueles que defendem que as Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91 teriam determinado a incidência do PIS sobre o faturamento do próprio mês em que se verifica o fato gerador.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

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

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

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

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

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

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

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

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

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

Diante desses argumentos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso voluntário para reconhecer o prazo decadencial de cinco anos, contados do fato gerador da obrigação, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, bem como para que a exigência do PIS, para os períodos remanescentes, seja calculada com base no faturamento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.004457/98-81
Acórdão : 202-12.904
Recurso : 113.658

sexto mês anterior ao mês de referência, *ex vi* do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO