



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 01 / 06 / 2001
Rubrica

Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

Sessão : 24 de janeiro de 2001

Recurso : 110.736

Recorrente : METISA - METALÚRGICA TIMBOENSE S/A

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**NORMAS PROCESSUAIS** - 1) **MEDIDA JUDICIAL** - Impertinente pretensão de sobrestamento da exigência construída, em face de medida judicial que não interfere com o lançamento atacado. 2) **ARGUMENTO NÃO EXAMINADO** - A desconsideração pela autoridade singular de alegações a respeito da constitucionalidade ou legalidade de atos legais não constitui omissão, por se tratar de matéria que escapa à sua esfera de competência. 3) **CONFISCO** - Não compete a instância administrativa manifestar-se sobre a eventual violação de princípios constitucionais por ato legal instituidor de cominações. 4) **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - Não exclui a responsabilidade pela infração quando não acompanhada pelo pagamento do tributo devido e dos encargos moratórios. 5) **PERÍCIA** - Prescindível o pedido se a base de cálculo adotada foi extraída dos registros contábeis e fiscais do contribuinte e o critério segundo o qual foram utilizados está claramente delineado nos autos. **Preliminares de nulidade rejeitadas. RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA** - A aplicação da regra de decadência se reporta à especificidade de cada um dos fatos geradores, valendo dizer que, para aqueles cujos créditos foram satisfeitos, mesmo com insuficiência, seguem o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto aqueles outros, para os quais não houve pagamento, seguem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN. **Recurso de ofício a que se nega provimento. PIS/FATURAMENTO** - 1) **BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO** - O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese desse dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. 3) **DCTF** - A confissão de débito mediante esse instrumento não impede o lançamento correspondente, porém, afasta a multa de ofício até o montante declarado. 4) **CRITÉRIO JURÍDICO** - Sem substrato lógico falar em modificação de critérios jurídicos na presença de um único lançamento de ofício. 5) **BASE DE CÁLCULO** - Inclui a parcela relativa ao ICMS, por se tratar de tributo que integra o preço de venda de mercadorias e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13977.000031/98-43

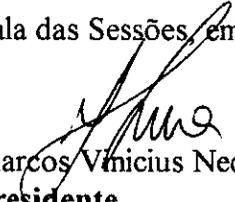
Acórdão : 202-12.689

serviços e, conseqüentemente, a receita bruta do contribuinte, sem estar relacionada entre as excluídas pela lei. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: METISA - METALÚRGICA TIMBOENSE S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos: a) em rejeitar as preliminares de nulidade; e b) em negar provimento ao recurso de ofício; e III) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Maria Teresa Martínez López e Luiz Roberto Domingo, que davam provimento quanto à semestralidade da base de cálculo do PIS. O Conselheiro Luiz Roberto Domingo apresentou Declaração de Voto. Fez sustentação, pela recorrente, a Dra. Hilda Akio Miazato Hattori.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2001

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Antonio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda e Adolfo Montelo.  
cl/cf

7



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

Recurso : 110.736  
Recorrente : METISA – METALÚRGICA TIMBOENSE S/A

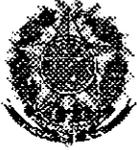
## RELATÓRIO

Em atenção à Diligência nº 202-02.057, decidida na Sessão de 14.09.99 deste Colegiado, cujo relatório e voto leio para lembrança dos Srs. Conselheiros, foram anexados aos autos pela repartição de origem os Documentos de fls. 340/361, acompanhados do Relatório de fls. 362, com o seguinte conteúdo:

“Conforme se depreende da análise do processo eletrônico de inscrição em Dívida Ativa da União, nº 10920.239737/97-06, cuja cópia se encontra anexada (fls. 340 a 360) em despacho (fls. 355 e 356) da Seção de Arrecadação da DRF/JOINVILLE (jurisdição do contribuinte à época), os débitos nele constantes **tiveram a sua inscrição em DAU cancelada**, sendo exigidos por auto de infração neste processo.”

Instada a se manifestar sobre o resultado dessa diligência, a Recorrente apresentou suas considerações às fls. 369/373, assim resumidas:

- a) se o débito de 06/1993 a 09/1993 estava inscrito em dívida ativa como ficou provado, é impossível, juridicamente, e proibido, sob pena de abuso de autoridade, lançar novamente tributo que já estava lançado;
- b) não socorre o Fisco a singela solicitação, agora, de baixa da dívida ativa, posto que (i) não há qualquer normativo legal que a ampare e (ii) não há como sanar o insanável;
- c) se o valor depositado foi levantado, caberia, unicamente, a execução da dívida, mas nunca novo lançamento;
- d) ademais, a empresa não levantou tal depósito, mas, sim, unicamente, seu procurador judicial que, agindo de má-fé e excesso de poderes, se apropriou de tal valor, não recebendo a empresa nenhum tostão, e, mesmo porque, o



**Processo : 13977.000031/98-43**  
**Acórdão : 202-12.689**

contribuinte não possui poderes para outorgar a qualquer advogado para sacar dinheiro dos cofres públicos;

- e) não lhe cabe qualquer responsabilidade pelos valores objeto do auto de infração, visto se tratar de má-fé de um terceiro, de recursos pertencentes à União, sem qualquer possibilidade de ingerência, intervenção ou controle da Recorrente;
- f) tanto é assim que o Procurador da República requereu (após notícia crime apresentada pela Recorrente) e o Juiz deferiu a denúncia do advogado Amilcar José Berri como incurso no crime de estelionato contra os cofres da União (Documentos de fls. 374/386); e
- g) destarte, é óbvio que não cabe mais exigir-se da Recorrente as contribuições objeto dos presentes autos, visto que a União irá ressarcir-se do autor do crime, o que impede a cobrança do mesmo valor do contribuinte que foi ludibriado.

É o relatório.



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, o presente lançamento decorreu da verificação do cumprimento das obrigações da Recorrente para com o Programa de Integração Social - PIS, nos termos das decisões judiciais que lhe asseguraram o direito de recolher o PIS, expungido dos efeitos dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, julgados inconstitucionais, ou seja, com base na Lei Complementar nº 07/70 e legislação posterior, à exceção dos indigitados decretos-leis, apurando-se insuficiência de recolhimento, referente aos períodos de apuração de maio a julho de 1990, e falta de recolhimento no período de agosto de 1990 a junho de 1995.

De pronto, é de se examinar o recurso de ofício da autoridade singular, em razão de ter declarado nulo o lançamento, na parcela referente aos meses-calendário de maio de 1990 a dezembro de 1992, com base no inciso I do art. 173 do CTN, tendo em vista que a ciência do lançamento por parte da Contribuinte deu-se em 02.03.98.

Este Colegiado, na questão da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, sob a nova ordem constitucional, na hipótese dos autos, vem decidindo segundo as razões abaixo deduzidas.

A tese de que o prazo de decadência para o PIS é de 10 anos, *ex vi* do disposto no Decreto nº 2.052/83, não pode prosperar.

O Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta das Contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

*“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 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, por sua vez, estatui prazo prescricional:



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

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

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos não se vislumbra 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 se está 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 guarda de registros dos pagamentos.

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido, reiterada vezes, a natureza tributária da Contribuição para o PIS, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

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 CTN 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 distinção do referido Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

No caso em questão, verifica-se que houve recolhimento relativo aos períodos de apuração lançados de 05/90 a 07/90 e falta de recolhimento da contribuição em relação aos períodos de 08/90 a 06/95 (houve depósito judicial, mas que, afinal, não foi convertido em renda da União).

Daí pode-se concluir que a hipótese dos autos naquele primeiro período enquadra-se na regra excepcional do artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Enquanto no segundo período, na falta de recolhimento da contribuição, não há que se falar em lançamento por homologação, mas, sim, em lançamento de ofício, o que o



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

enquadra na regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos para a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante iterativa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, a exemplo do decidido ao analisar essa matéria no Resp nº 23706, de 14 de outubro de 1996, *verbis*:

*“Se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado.”*

Do exposto até aqui, se verifica que há uma divergência de entendimento com os fundamentos da decisão recorrida, no que pertine à inteligência do lapso temporal previsto no § 4º do art. 150 do CTN, que, segundo a digna autoridade singular, através de um bem lançado arrazoadado, trata-se de prazo de feição prescricional, destinado ao estabelecimento de um termo final para o ato de cobrança de valores devidamente declarados em DCTF ou de homologação de recolhimentos efetuados, nos estritos limites destes valores, ressaltando aquela autoridade que a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir créditos tributários exaure-se com o decurso de um único prazo, ou seja, aquele constante do inciso I do art. 173 do CTN.

Essa divergência, porém, na hipótese dos autos, nenhuma repercussão acarreta para o que foi decidido neste particular pela autoridade singular e nem ensejaria a extensão dos efeitos da decadência, em sede de recurso voluntário, tendo em vista que os períodos de apuração de 08/90 a 06/95, pelas razões já expostas, se enquadram na disposição do inciso I do art. 173 do CTN, de sorte que é de se confirmar a anulação dos créditos referentes aos meses-calendário de maio de 1990 a dezembro de 1992.

Cabe, ainda, registrar neste tópico minha inteira concordância com as considerações adicionais da autoridade singular quanto ao prazo de decadência aplicável à Contribuição para o PIS, no tocante à sua não inclusão nas disposições da Lei nº 8.212/91 e à não consolidação da jurisprudência na esfera judicial e administrativa quanto à aplicabilidade do prazo de dez anos.

Em preliminar, a Recorrente, que anteriormente propugnava pela anulabilidade do lançamento, pleiteia, agora, o seu sobrestamento, em face da Ação Cautelar (fls. 245/258), na qual postula que a Receita Federal suste toda e qualquer medida administrativa de cobrança do PIS, questionado nas ações judiciais anteriormente impetradas, que deram ensejo a este processo, até o trânsito em julgado da nova ação principal, que discutiria a responsabilidade do ilícito argüido, qual seja, a omissão da União Federal, por atitude de agente seu, em fazer uso dos



**Processo** : 13977.000031/98-43

**Acórdão** : 202-12.689

depósitos judiciais, como lhe permitiam a lei e a sentença prolatada em decorrência daquelas pretéritas ações judiciais.

Após reconhecer o seu equívoco de ter questionado a legitimidade da lavratura do presente lançamento, incide a Recorrente novamente em erro ao pleitear o sobrestamento do feito até a determinação da responsabilidade pleiteada naquela ação judicial, pois, mesmo que estivesse com razão quanto à identidade de objetos das ações judicial e administrativa, a consequência, por importar em desistência ou renúncia à esfera administrativa, consoante iterativa jurisprudência deste Colegiado, seria a declaração imediata da definitividade da exigência e encaminhamento do processo para a cobrança do débito, cuja inscrição na dívida ativa só não seria efetivada para aguardar o pronunciamento judicial na ocorrência das hipóteses previstas nos incisos II ou IV do art. 151 do CTN.

De qualquer maneira, entendo que a decisão singular demonstrou, à saciedade e em profundidade, a distinção do objeto desta ação administrativa e daquela posta à apreciação do Judiciário, pelos doutos fundamentos a que me reporto, de sorte que não merece prosperar o pedido de sobrestamento deste feito.

No recurso, a Recorrente invoca a nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de que ela deixou de apreciar fundamentos expostos na defesa, alinhando doutrina no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade de normas legais em vigor é possível na instância administrativa.

Ora, em que pese o teor e a autoria das manifestações doutrinárias colacionadas, predomina neste Colegiado o mesmo entendimento da autoridade singular, externado de forma exaustiva, que é defeso à instância administrativa enveredar nos meandros da constitucionalidade de normas legais em vigor, razão pela qual a situação, *in casu*, não se conforma com aquele pressuposto de nulidade.

Como corolário do acima exposto, é de se rejeitar, também, as arguições de nulidade da imposição da multa de 75%, pelo seu pretense caráter confiscatório, em violação ao disposto no artigo 150, inciso IV, da CF/88, e da cobrança da TRD e da Taxa SELIC a título de juros, por supostamente, também, configurar confisco e violar o disposto no art. 192, § 3º, da CF/88.

Igualmente, aqui não cabe invocar o benefício da denúncia espontânea para impedir a cobrança das multas impostas, pois, como muito bem fundamentado pela decisão recorrida:



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

“O que caracteriza a conduta voluntária do contribuinte, para fins de exclusão de penalidades previstas na legislação tributária, é, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea da infração fiscal cometida, acompanhada do recolhimento do tributo devido e dos acréscimos legais aplicáveis.

O que se tem *in casu*, no entanto, não é a denúncia espontânea da infração fiscal cometida – e que existia, segundo apurado pela ação fiscal –, mas apenas denúncia de levantamento irregular de depósitos judiciais e de apropriação indébita destes valores por parte de ex-representante da pessoa jurídica, questões estas que, à evidência, passam ao largo da matéria eminentemente tributária.

A verdade é que, independentemente do destino que vier a ser dado às denúncias formuladas pela contribuinte, não restará afastado o fato, apurado na ação fiscal que aqui se discute, de que mesmo que os depósitos tivessem ficado integralmente depositados, não teriam servido eles, por insuficientes, para obstar o lançamento efetivado.

Do mesmo modo, quaisquer que sejam os resultados do processo penal dirigido contra quem pretensamente tem responsabilidade pelo alegado levantamento irregular dos depósitos judiciais, não servirão eles para modificar quaisquer feições da imposição tributária apurada.”

Assim como, prescindível o pedido de perícia que renovou no recurso, considerando que os valores adotados pelo Fisco como base de cálculo foram fornecidos pela Recorrente e o critério segundo o qual foram utilizados está claramente delineado nos autos, não carecendo do concurso de terceiros para exata percepção das matérias de direito e de fato aqui em discussão pelos intervenientes neste processo, conforme bem assinalado pela decisão recorrida.

Isto posto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e o pedido de perícia apresentados.

No mérito, passo ao exame das alegações da Recorrente, objetivando demonstrar a iliquidez e a incerteza do presente lançamento.

A primeira delas reporta à questão substantiva que deu causa a este lançamento, ou seja, a utilização como base de cálculo do faturamento no mês em que ocorreu o fato gerador, ao invés do faturamento do sexto mês anterior à sua ocorrência, como estaria previsto na LC nº 07/70. A par dos judiciosos fundamentos da decisão recorrida, adoto e transcrevo, a seguir, as



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

razões de decidir, neste particular, deduzidas no voto condutor do Acórdão nº 202-10.761, de 08.12.98, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

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

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

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

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

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

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

*Desse modo, o faturamento não é tão-somente a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo*

<sup>1</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>2</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

*empregador em virtude dos atos negociais aos quais ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta etc).*

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

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

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

*- nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, apesar de atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social ( art. 195, da CF/88);*

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



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

*como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência a nenhum fato gerador; e*

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

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

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

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

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

- 1. o caput do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71, que exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador*



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

*complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês;*

2. *o ADN CST 35/75, que possibilitava a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v. g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v. g. julho);*
3. *o artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava a Contribuição ao PIS referente aos fatos geradores de abril, maio e junho de 1988 para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição daqueles sob a égide da LC 7/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, com base naquele Decreto-Lei; e*
4. *a Resolução nº 01 do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, estabelece, em seu inciso IV, que: "as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988". Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar 7/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto nesse caso não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos Decretos-Leis.*

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



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

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

*Sendo assim, chegamos a poucas mais importantes conclusões:*

- a) .....
- b) .....
- c) .....
- d) .....
- e) .....
- f) *a Suprema Corte<sup>3</sup> e o antigo Tribunal Federal de Recursos<sup>4</sup> firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento;*
- g) *a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma;*
- h) *o art. 6º da LC 7/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois;*
- i) *a melhor exegese deste dispositivo é no sentido de que a lei quis regular prazo de recolhimento de tributo e não base de cálculo, interpretando-a da seguinte forma: a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho; e*

<sup>3</sup> RE nº 100790-7/SP, 1984

<sup>4</sup> AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

*j) a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento do PIS (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91);".*

No tocante à não consideração dos recolhimentos efetuados pela Recorrente nos meses de julho de 1988 a março de 1989, embora seja verdade que o marco para prestação de informações constante do Termo Inicial de fls. 01/02 tenha sido o mês 07/88, não procede o reclamo da Recorrente.

Isto porque, efetivamente, a verificação fiscal se ateve aos períodos de apuração de 01/89 a 12/97, consoante faz prova o demonstrativo de apuração de base de cálculo de fls. 128/130.

Assim sendo, levando-se em conta o prazo para o pagamento da obrigação então vigente, segundo o qual para o fato gerador ocorrido em 01/89 a data do pagamento da contribuição foi em 10.04.89, fica evidente que somente os DARFs subseqüentes ao deste vencimento haveriam que ser considerados no consagrado procedimento de imputação, como de fato o foram (Demonstrativos de fls. 134/136 e 137/151).

Portanto, correto o procedimento do Fisco em desconsiderar recolhimentos relativos a fatos geradores da contribuição não contemplados, afinal, na apuração fiscal que deu causa ao presente lançamento.

Da mesma forma improcedente a alegada cobrança em duplicidade em relação às contribuições relativas aos meses de 06/93 e 09/93, devido ao fato de anteriormente terem sido objeto de inscrição na Dívida Ativa da União.

Com efeito, na diligência decidida por este Colegiado restou devidamente comprovado que a referida inscrição foi extinta em 13.03.98 (Documento de fls. 358), logo após a lavratura do auto de infração em foco (02.03.98), não havendo, portanto, porque se falar em cobrança em duplicidade.

Por outro lado, considerando que os valores anteriormente inscritos em dívida ativa tiveram como origem declaração da própria Contribuinte em DCTF, sob a égide dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tornou-se, inclusive, imperiosa a retificação ou cancelamento da inscrição feita naqueles moldes para ajustar a exigência à decisão judicial que mandou expungir os efeitos dos referidos atos legais declarados inconstitucionais.

Ademais, em que pese a desnecessidade de lançamento formal em débitos declarados espontaneamente, como já assente neste Colegiado e na jurisprudência, se a



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

autoridade administrativa o efetuar, não há como considerá-lo nulo. É cediço que o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142) e mesmo na hipótese de lançamento por homologação, em que o lançamento se considera efetivado pelo decurso do prazo de 05 anos do fato gerador, há que se obedecer o pressuposto do pagamento antecipado do tributo. As simples informações prestadas pelo contribuinte na DCTF, confessando a dívida, quando não acompanhadas de pagamento do tributo, não podem ser caracterizadas como lançamento.

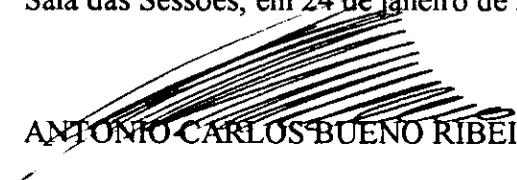
Daí porque também não procede a alegada contrariedade ao art. 146 do CTN, já que estamos na presença de um único lançamento de ofício, o que, na ausência de um outro lançamento de ofício em relação aos fatos geradores em exame, torna sem substrato lógico falar em modificação de critérios jurídicos.

Por outro lado, este Colegiado já firmou entendimento no sentido de afastar a multa de ofício no caso dos débitos declarados em DCTF, a exemplo do decidido no Acórdão nº 202-10001, razão pela qual essa providência deverá atingir os períodos de apuração objeto do presente lançamento até o montante do crédito fiscal relativo ao PIS em questão, declarado nas respectivas DCTFs.

Finalmente, é de afastar a pretensão da Recorrente de ver excluída da base de cálculo do PIS a parcela do ICMS, que integra o preço de venda de suas mercadorias e, conseqüentemente, sua receita bruta, pelos argumentos expostos na decisão recorrida, eis que em conformidade com a jurisprudência predominante administrativa e judicial nesta questão.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a parcela de multa de ofício em relação aos períodos de apuração do PIS em que este débito foi declarado em DCTF, limitado ao montante ali consignado, devendo essas parcelas excluídas serem exigidas com acréscimos moratórios (multa e juros).

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2001

  
ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO



**Processo : 13977.000031/98-43**  
**Acórdão : 202-12.689**

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

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

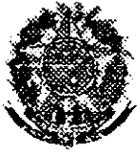
Preliminarmente, é de se reconhecer que as vozes mais preparadas dos quadros de carreira da Fazenda Pública têm sustentado, com serenidade, interpretação científica ao referido artigo, cujos argumentos inspiram o debate de alto nível e fomentam os estudos das Ciências Jurídicas.

Contudo, as bases prelecionadas para firmar a posição pontificam a praxe de um dos aspectos da teoria da “Hipótese de Incidência Tributária” inaugurada pelo saudoso Geraldo Ataliba, cujos alicerces foram lançados pelos idos dos anos de 1972, quando a prática do PIS já era conduzida com escorreita normalidade e sob dinâmica jurídica diversa da apontada pela novel doutrina. Não menos importante, aliás, é a posição desse ilustre jurista, firmada em parecer que será mais adiante citado para corroborar com minhas conclusões.

Muito mais que uma interpretação literal e uma análise científica, a análise do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, deve pautar-se em uma abrangência sistêmica do Programa de Integração Social – PIS, cujas linhas previam uma referibilidade da contribuição aos empregados com mais de seis meses de registro na empresas contribuintes.

Dessa crítica não vai nenhuma desaprovação, salvo no que diz respeito à utilização da doutrina para mudar uma interpretação solidificada em relações jurídicas do passado. Não pode o jurista alterar o mundo da aplicação das normas como se, num lapso de memória, não mas vislumbrássemos todos os fatos e relações jurídicas edificadas ao longo de quase 20 anos, para conceder à norma uma interpretação *extra legem*, que não só introduz nova concepção para o futuro como também altera as regras de um “jogo” findo. 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



**Processo** : 13977.000031/98-43

**Acórdão** : 202-12.689

Complementar nº 07/70 é prazo de pagamento, tendo em vista a correlação entre o critério material e a base de cálculo, que dá ao tributo sua coerência.

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

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

O PIS surgiu com a Lei Complementar nº 07/70 como mais uma forma de o Estado intervir na economia. Se de um lado propiciaria a formação de um fundo para que fosse possível a participação dos empregados nos resultados das empresas, de outro, inclusive com o advento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, inaugurou uma forma de financiamento do desenvolvimento econômico-social, reunindo recursos para o aparelhamento e reestruturação do parque industrial nacional e fomento a novos empreendimentos para aumento da oferta de empregos, tudo promovido pelo 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 dessa exação, ou pela coincidência na destinação dos recursos.

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

Com a edição da Resolução nº 49, de 1995, o Senado Federal resolveu suspender a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, de forma que, no lapso temporal em que os referidos decretos-leis tiveram vigência, de julho de 1988 a outubro de 1995 (quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 1.212/95), os contribuintes do PIS estariam sujeitos à incidência da Lei Complementar nº 07/70, e, assim, deveriam apurar o valor da referida exação observando o disposto nesse diploma complementar.



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

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

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

Prevê o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70:

“Art. 6º. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 3º e 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; e de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

Segundo a regra prevista na Lei Complementar nº 07/70, pode-se dizer que a contribuição referente ao fato gerador de julho deve ser apurada tomando-se por base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior. Contudo, a par da clareza do dispositivo, verifica-se uma alteração de critério jurídico em recentes manifestações da Procuradoria da Fazenda Nacional e de votos das Câmaras comuns deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que tem indicado interpretação diferente para a regra do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que o mencionado dispositivo não se refere à base de cálculo da Contribuição para o PIS, mas, sim, ao prazo do seu recolhimento.

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

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



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

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

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

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

Exsurge daí a importância de examinarmos com mais vagar a questão da base de cálculo do PIS-Faturamento, sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, posto que o correto deslinde da divergência em pauta será de fundamental importância para aqueles contribuintes que, após tormentosa disputa judicial, obtiveram o reconhecimento de que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, eram inconstitucionais. E, seguindo essa linha de raciocínio, parece-nos imprescindível analisarmos o histórico legislativo da Contribuição para o PIS, a fim de constatar se no período de vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que vai de setembro de 1988 a outubro de 1995, em algum momento o legislador modificou a base de cálculo do PIS ou determinou a sua indexação.

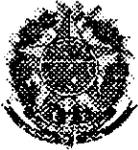
Assim, sintetizamos o conteúdo das diversas normas jurídicas que cuidaram do PIS, apenas com relação aos dispositivos que são mais relevantes ao objeto do presente estudo.

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

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

a- a primeira [...]

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



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

[...]

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.” (grifamos)**

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

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

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

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

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

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

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, dispõe:



**Processo : 13977.000031/98-43**  
**Acórdão : 202-12.689**

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

[...]

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

§ 2º [...] considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto sobre a renda, admitidas as exclusões e deduções a seguir.

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

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

A Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, dispõe sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, e dá outras providências, trata do prazo de pagamento do PIS, já sob a égide da novel Constituição Federal, sob os auspícios do art. 239 e da Lei Complementar nº 07/70, por ela ratificada:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

III - contribuições para:



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

a) [...]

b) o PIS e o PASEP - até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º), cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.”

A Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, cria o BTN Fiscal e trata da conversão do PIS no referido indexador:

“Art. 67. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de julho de 1989, far-se-á a conversão em BTN Fiscal do valor:

[...]

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

[...]

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

[...]

b) para o PIS e o PASEP, até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, [...]”.

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

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

[...]

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



**Processo** : 13977.000031/98-43  
**Acórdão** : 202-12.689

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

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

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

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

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

[...]

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

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

“a) [...]

b) para o PIS e o PASEP, até o dia (cinco) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, artigos 7º e 8º) cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.”

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

“Art 2º [...]

[...]

IV – [...]



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

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

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

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

[...]

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

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

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

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

...

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

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

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



**Processo : 13977.000031/98-43**  
**Acórdão : 202-12.689**

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 prazo de recolhimento do PIS:

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

A Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, dispõe sobre o Plano Real e dá outras providências:

“Art. 57. Os fatos geradores do PIS/PASEP verificados a partir de 1º de agosto de 1994 deverão ser efetuados até o último dia útil do primeiro decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.”

A Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, dispõe sobre as Contribuições para o PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da CF/88 e as Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70:

“Art. 2º A contribuição para o PIS será apurada mensalmente:

“Art. 3º [...] considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda [...]

Art. 4º [...] na determinação da base de cálculo serão excluídas as receitas correspondentes.

[...]

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - 0,65% sobre o faturamento.”

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

A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 - Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES preceitua:



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

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

[...]

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

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

Do art. 64 até o art. 66 cuida da hipótese de retenção na fonte de tributos e contribuições federais, inclusive o PIS, sobre pagamentos efetuados por órgãos públicos, autarquias e fundações.

A Lei nº 9.532/97 - altera legislação tributária federal e dá outras providências -, com relação ao PIS, em seu 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:

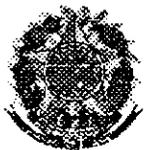
“Art. 1º Para efeito da determinação da base de cálculo do PIS [...] poderão ser efetuadas as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta: [...]

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.



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

Art. 3º Considera o faturamento como sendo a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda.

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

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

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

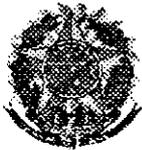
A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. O art. 15 determina a apuração e centralização dos recolhimentos do PIS.

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

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

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

Por outro lado, o argumento lançado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT/nº 437/98) no sentido de que a Lei nº 7.691/88 (art. 1º) teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, também não



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

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).

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

Na vigência da Constituição Federal de 1967/69, art. 165, V, a Contribuição para o PIS destinava-se a garantir a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas mediante a formação de um Fundo de Participação, a favor dos empregados, constituído por depósitos das empresas na Caixa Econômica Federal, art. 2º da Lei Complementar nº 07/70. O fato gerador do PIS era, então, a atividade estatal, que garantia a integração do empregado na vida das empresas mediante a participação de cada um deles em um fundo de recursos especialmente criado para tal finalidade.



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

Editados os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o legislador alterou o fato gerador da Contribuição para o PIS, cuja hipótese de incidência passou a incidir sobre o faturamento das empresas, não mais havendo qualquer vinculação com a atividade estatal destinada aos beneficiários da contribuição. Portanto, o fato gerador do PIS jamais poderia ser o faturamento, pois o mesmo, isoladamente considerado, é fato gerador de tributo não vinculado, não servindo como fato gerador do PIS, enquanto contribuição que se erigiu por lei complementar de forma vinculada.

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

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

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

**“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, [...]”**

Curiosamente, veja-se que o texto constitucional nenhuma alusão fez aos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que já se encontravam em vigor e haviam, praticamente, criado um novo PIS, pois na redação dos referidos decretos foram alterados o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota da contribuição, sem que a questão da vinculação à atividade estatal fosse levada em consideração.

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

Concluindo, tanto na vigência da Constituição Federal de 1967/69 quanto na vigência da Constituição Federal de 1988 a hipótese de incidência do PIS sempre foi a atividade



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

estatal indiretamente referida ao contribuinte, de forma que o faturamento, tal como previsto na Lei Complementar nº 07/70, somente poderia ser a base de cálculo da referida contribuição.

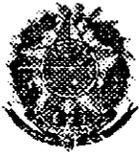
Com o advento da Constituição Federal de 1988, art. 239, *caput*, os valores arrecadados a título de PIS passaram a ser destinados ao financiamento do programa do seguro-desemprego e do pagamento do abono de um salário mínimo anual aos empregados que recebam de empregadores que contribuem para o PIS/PASEP, até o valor de dois salários mínimos mensais. Dessa forma, verificou-se modificação na destinação constitucional do PIS em relação à destinação primeiramente estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

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

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



**Processo** : 13977.000031/98-43

**Acórdão** : 202-12.689

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

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

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

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

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

Temos aí duas leituras:

- (i) a efetivação dos depósitos no Fundo, correspondente à contribuição calculada com base no faturamento das empresas, será processada



**Processo** : 13977.000031/98-43  
**Acórdão** : 202-12.689

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 Geraldo Ataliba. Se assim, a contribuição devida por uma empresa tem conexão lógica com o direito de o seu empregado participar do Fundo, o que somente ocorre a partir do sexto mês de registro.

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



**Processo** : 13977.000031/98-43

**Acórdão** : 202-12.689

A resposta é simples, apesar de muitos quererem complicá-la: como vimos, o “anterior” não pode tratar de data do pagamento, pois esta sequer está inserida no contexto da norma de incidência, não se pode tratar da data do lançamento, pois este ainda não ocorreu, e é certo que, neste estágio cronológico da norma, nem um nem outro ocorreram (nem quantificação do tributo, nem a constituição). Não resta alternativa lógica para a determinação do momento em que se deve pautar 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.

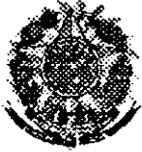
A relação existente entre o PIS e o PASEP é visceral e ambos têm a mesma estrutura normativa e a mesma filosofia de construção, só que um foi formado para o empregado do setor privado e o outro para os servidores do setor público. Desta forma, não há qualquer outra interpretação possível desse decreto, assim como não deve ser outra para o caso da Lei Complementar nº 07/70, art. 6º. Essa, sim, foi a orientação seguida pela Fazenda Nacional. Essa foi a forma pela qual pautou-se a conduta da fiscalização e, obviamente, foi assim que os contribuintes foram tratados ao submeterem-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS.

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

Quanto à questão de a base de cálculo ser “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação do quantum debeat”, como ensina Geraldo Ataliba, é certo que a base de cálculo retroativa não é exemplificativa do fato impositivo no momento em que se realiza.

Mas o Direito é feito de ficções, também. Assim como o IPTU devido em um exercício tem como base de cálculo o valor venal do imóvel relativo ao último dia do exercício anterior, ao verificarmos o chamado valor venal utilizado no lançamento, veremos que o valor de venda não é aquele utilizado para o lançamento e que a fórmula matemática para obter a base de cálculo do IPTU traz uma distância entre a realidade do fato impositivo e a incidência da norma tributária. Da mesma forma que o faturamento retroativo eleito para determinar a base de cálculo do PIS, estabelece essa distância temporal mas não lógica, pois o faturamento é a medida mais próxima para se verificar a atividade empresarial.

Outro exemplo curioso que encontramos no Direito Tributário é o IPVA, cujo valor do veículo, sujeito à incidência da norma tributária em 1º de janeiro de cada ano, é obtido em



**Processo** : 13977.000031/98-43  
**Acórdão** : 202-12.689

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

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

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

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



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

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:

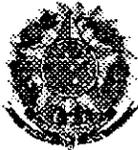
"Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

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

(...)

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

(...)



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

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

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

“No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, antijurídica, típica, culpável e punível.

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

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigente 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, inciso I:

“Art. 5º ...

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

(...)

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



**Processo : 13977.000031/98-43**

**Acórdão : 202-12.689**

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 § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

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

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

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

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

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

Mais adiante comentaremos a parte desse artigo que ressaltamos.

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

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



Processo : 13977.000031/98-43  
Acórdão : 202-12.689

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 nexa causal) sejam descritos como crime.

...

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

...

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

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

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



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

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

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

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

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

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



Processo : 13977.000031/98-43

Acórdão : 202-12.689

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

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

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

**“cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-FATURAMENTO começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base de cálculo o faturamento de janeiro de 1971”.**

Outro fato que deve ser levado em conta é a constante ratificação da Fazenda em relação à base de cálculo retroativa do PIS/PASEP, ou seja, na regulamentação do PASEP, Decreto nº 71.618/72, art. 14, está disposta a correta forma de cálculo dessa contribuição:

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

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



**Processo** : 13977.000031/98-43

**Acórdão** : 202-12.689

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 prevista 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.

A própria Lei Complementar nº 07/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13977.000031/98-43  
**Acórdão** : 202-12.689

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

A análise da seqüência de atos normativos editados 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 do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO