

ANDRÉ DA COSTA RIBEIRO



**EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E
INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES
ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Econômico e Social, do Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: Professor Doutor Roberto Ferraz.

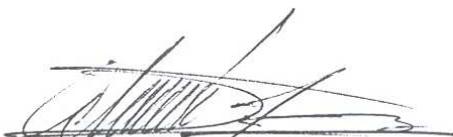
CURITIBA
2002

TERMO DE APROVAÇÃO

ANDRÉ DA COSTA RIBEIRO

EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito Social e Econômico, Setor de Ciências Jurídicas, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Orientador: Prof. Dr. Roberto Ferraz
Pontifícia Universidade Católica do Paraná



Prof. Dr. Luiz Alberto David Araujo
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo



Prof. Dr. James Marins
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, 02 de setembro de 2002.

*“Imposto é aquilo que se fosse
facultativo eles iam ver só uma coisa.”*

Millôr Fernandes

Ao meu sócio, incentivador
e, principalmente, amigo,
ACRÍSIO LOPES CANÇADO FILHO

AGRADECIMENTOS

Muitos auxiliaram-me no percurso até aqui. Não ousou querer lembrá-los todos, pela memória e pelo espaço. Sou-lhes, no entanto, verdadeiramente grato.

Relaciono apenas algumas pessoas, agradecendo-as imensamente.

Meus companheiros de advocacia, na Cançado Filho Advogados Associados. Lenomir Trombini, Juarez Baby Sponholz, Tânia Maria Pedroso, Luiz Machado da Rosa, Robson André Schwingel, Maria Fernanda Peixoto, Maria das Graças Strapasson, Laura Rymsa Barbosa, José Raul Cubas, Rafael Javorski e Cristina Odebrecht Jorge, por realizarem seu trabalho de maneira a permitir minha dedicação ao estudo. Péricles de Souza, Karlo Messa Vetorazzi, Rodrigo Portello Passos, Letícia Lacerda de Oliveira, Marcelo Andreolli e Flávia Trombini Perez, pela decisiva ajuda na pesquisa de informações tão importantes e, por vezes, tão difíceis de encontrar. José Renato Gaziero Cella – mais que qualquer coisa, amigo – pelo contínuo apoio, desde a opção pela matrícula, até a revisão da primeira versão deste trabalho; bem como por assumir integralmente meus compromissos profissionais, concedendo-me o tempo e a tranquilidade necessários para a formalização desta pesquisa.

Geraldo Bemfica Teixeira, Cesar Antonio Serbena, Melissa Folmann e Marcia Bataglin Dalcastel Faleiro pela prontidão com que me ajudaram e pela riqueza e magnitude das contribuições prestadas.

Professoras Maria Olga Mattar, por me mostrar luz, em um momento especialmente difícil; e Márcia Carla Pereira Ribeiro, por devolver-me ao magistério, acreditando em talentos que não reconheço em mim.

Marlus Heriberto Arns de Oliveira, Cezar Antonio Bochnick e Alessandra Dabul Guimarães, colegas que, por diversas vezes, foram o incentivo para que eu não desistisse de comparecer às aulas.

Lucius Marcus de Oliveira, Fábio André Gimenes Ferreira de Quadros, Alexandre Cherobim Crivelli e Luiz Henrique de Barbosa Jorge, amigos que aceitaram meu confinamento.

Nelson e Célia Stefaniak, por me honrar com a possibilidade de ser padrinho de batismo da maravilhosa Fernanda, que encerra tudo de bom.

Meus pais, Elcio e Jupira Ribeiro; minha avó, Estela Beira Fontoura da Costa; meu cunhado e minha irmã, Ricardo e Kátia Cabral da Rosa; e minha prima Ana Paula Guzela Bertolin, pelo incentivo e por darem-me a certeza de um porto seguro.

Gianna Carla de Medeiros Nicolas, por tudo. E também por todo o resto.

Acrísio Lopes Cançado Filho, dentre outras coisas, por sua capacidade de interpretar leis, bem como pela paciência e confiança de ensinar-me como fazê-lo – o que se iniciou, não por coincidência, com o estudo da legislação de regência da contribuição para o PIS. A quem foi prometida, com bravatas e desdém, uma estátua que nunca veio, nem virá. A quem dedico, com sinceridade e reconhecimento, este trabalho.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS.....	viii
RESUMO.....	x
SUMMARY.....	xi
INTRODUÇÃO.....	01
1. LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70.....	07
2. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 08/77.....	18
3. DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88.....	41
3.1. Edição dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.....	41
3.2. Análise da constitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal.....	48
3.3. Consolidação do entendimento jurisprudencial.....	75
3.4. Suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.....	81
4. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	86
5. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95.....	91
6. SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO.....	109
6.1. Contexto histórico.....	109
6.2. Entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.....	110
6.3. Interpretações da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.....	119
6.4. Interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.....	140
7. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E SEGMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA.....	153
7.1. Ampliação da base de cálculo.....	153
7.2. Instituições financeiras.....	157
7.3. Outras situações diferenciadas.....	162
7.4. Discussão acerca da ampliação da base de cálculo.....	167
8. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002.....	173
CONCLUSÃO.....	181
BIBLIOGRAFIA.....	197

ABREVIATURAS

AC – apelação cível

ADC – ação declaratória de constitucionalidade

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIN – ação direta de inconstitucionalidade

BACEN – Banco Central do Brasil

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

BTN – bônus do Tesouro Nacional

CF – Constituição Federal

CMN – Conselho Monetário Nacional

COFINS – contribuição para o financiamento da seguridade social

CPMF – contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira

CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário da Justiça da União

DL – decreto-lei/decretos-leis

DOU – Diário Oficial da União

EC – emenda constitucional

FGTS – fundo de garantia por tempo de serviço

FINSOCIAL – contribuição para o financiamento da seguridade social

FMI – Fundo Monetário Internacional

ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IN – instrução normativa

IPI – imposto sobre produtos industrializados

ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza

LC – lei complementar

MF – Ministério da Fazenda
MP – medida provisória
MS – mandado de segurança
ORTN – obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional
OTN – obrigações do Tesouro Nacional
PASEP – programa de formação do patrimônio do servidor público
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS – programa de integração social
RE – recurso extraordinário
REsp – recurso especial
SIMPLES – sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte
SRF – Secretaria da Receita Federal
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TFR – Tribunal Federal de Recursos
TRF – Tribunal Regional Federal
UFIR – unidade fiscal de referência

RESUMO

A Lei Complementar nº 07, editada em 07 de setembro de 1970, instituiu o Programa de Integração Social – PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, tendo como fundamento a determinação da Constituição de 1967, então vigente, que assegurava aos trabalhadores essa integração. Dentre as fontes de custeio, foi instituída a contribuição para o PIS, devida por pessoas jurídicas, com base em seu faturamento. As constantes alterações na legislação e os igualmente constantes questionamentos dessas alterações perante o Judiciário, transformaram essa contribuição em fértil objeto de estudo. O presente trabalho tem como escopo a evolução legislativa da contribuição, desde a instituição até os dias atuais, e também a abordagem de como algumas das questões, suscitadas a partir da interpretação dessas normas, foram decididas pelos Tribunais Superiores do País. Além da Lei Complementar nº 07/70, será analisada a Emenda Constitucional nº 08, promulgada em 1977, que modificou a Constituição Federal de 1967, e como o Supremo Tribunal Federal e o hoje extinto Tribunal Federal de Recursos entenderam as repercussões das modificações por ela trazidas, no que diz respeito à natureza jurídica da contribuição. Também servirá de objeto de estudo a edição dos Decretos-leis nº 2.445, e 2.449, ambos de 1988, que alteraram profundamente o regime jurídico da contribuição para o PIS, assim como a análise da constitucionalidade destas modificações, feita pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, em 1993; além das repercussões deste julgamento, culminando com a edição da Resolução nº 49 do Senado Federal, em 1995. Será apresentado o tratamento dado à contribuição pela Constituição Federal promulgada em 1988 e as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212, de 1995. Sobre essa, também as discussões levadas à Suprema Corte, com relação à suposta violação de princípios constitucionais em sua edição, e a solução dada ao caso, inclusive em aspectos que tratam do próprio veículo utilizado. Feito isso, será abordada a discussão acerca da semestralidade do recolhimento da contribuição, até a uniformização de entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado no julgamento do Recurso Especial nº 144.708/RS, em 2001. Por fim, será apresentado o atual regime jurídico da contribuição, sendo abordadas as alterações impostas tanto por normas constitucionais quanto infra-constitucionais.

RESUMO

A Lei Complementar nº 07, editada em 07 de setembro de 1970, instituiu o Programa de Integração Social – PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, tendo como fundamento a determinação da Constituição de 1967, então vigente, que assegurava aos trabalhadores essa integração. Dentre as fontes de custeio, foi instituída a contribuição para o PIS, devida por pessoas jurídicas, com base em seu faturamento. As constantes alterações na legislação e os igualmente constantes questionamentos dessas alterações perante o Judiciário, transformaram essa contribuição em fértil objeto de estudo. O presente trabalho tem como escopo a evolução legislativa da contribuição, desde a instituição até os dias atuais, e também a abordagem de como algumas das questões, suscitadas a partir da interpretação dessas normas, foram decididas pelos Tribunais Superiores do País. Além da Lei Complementar nº 07/70, será analisada a Emenda Constitucional nº 08, promulgada em 1977, que modificou a Constituição Federal de 1967, e como o Supremo Tribunal Federal e o hoje extinto Tribunal Federal de Recursos entenderam as repercussões das modificações por ela trazidas, no que diz respeito à natureza jurídica da contribuição. Também servirá de objeto de estudo a edição dos Decretos-leis nº 2.445, e 2.449, ambos de 1988, que alteraram profundamente o regime jurídico da contribuição para o PIS, assim como a análise da constitucionalidade destas modificações, feita pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, em 1993; além das repercussões deste julgamento, culminando com a edição da Resolução nº 49 do Senado Federal, em 1995. Será apresentado o tratamento dado à contribuição pela Constituição Federal promulgada em 1988 e as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212, de 1995. Sobre essa, também as discussões levadas à Suprema Corte, com relação à suposta violação de princípios constitucionais em sua edição, e a solução dada ao caso, inclusive em aspectos que tratam do próprio veículo utilizado. Feito isso, será abordada a discussão acerca da semestralidade do recolhimento da contribuição, até a uniformização de entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado no julgamento do Recurso Especial nº 144.708/RS, em 2001. Por fim, será apresentado o atual regime jurídico da contribuição, sendo abordadas as alterações impostas tanto por normas constitucionais quanto infra-constitucionais.

SUMMARY

Supplementary law No. 7, proclaimed on September 7th, 1970, instituted the Programa de Integração Social – PIS, (*Social Integration Programme*) aimed at promoting the employee's integration in developing his social life as well as that of the companies, this was based on the 1967 constitution, which was then in force and assured the employees of this integration. These PIS costs are borne by companies who contribute to this source, based on their turn over. The constant altering in the legislation and the similar questioning of it before the judiciary has transformed these contributions into a fertile object for study. The scope of this work is based on the legislative evolution of these contributions, from its inception to the present, as well as how some of these questions have been approached, arising from the interpretation of these standards as interpreted by the supreme courts in the country. Besides supplementary law No. 07/70, which will be analysed, constitutional amendment No. 08 promulgated in 1977, which modified the federal constitution of 1967 and seeing how the Supreme Federal Court and the Federal Resources Court, which is no longer in existence understood the repercussions of the modifications brought about by it, with respect to the contributions legal nature. Also as an object of this study will be the institution of decreed laws No. 2,445, and 2,449, both from 1988, which profoundly altered the legislature of the companies contribution to the PIS as well as the constitutionality of these modifications made by the Supreme Federal Court upon judging extraordinary resource No. 148.754-2/RJ, in 1993; besides the repercussions of this judgement culminating with the promulgation of resolution No. 49 by the federal senate in 1995. The handling given to the contribution by the federal constitution promulgated in 1988 and the alterations introduced by provisional measures No. 1,212 of 1995. On top of this will also be the discussions taken to the Supreme Court in relation to the supposed violation of the constitutional principles by its promulgation as well as the solution given in each case including the aspects, which deals with means used. Once this is done the discussion regarding the sixth monthly contribution until it is regularised by the Supreme Court signed at the judgment of special resources No. 144.708/RS, in 2001. Finally will be presented the contribution's actual legal policy and the changes imposed both by the constitutional as well as infra-constitutional standards will be approached.

SUMMARY

Supplementary law No. 7, proclaimed on September 7th, 1970, instituted the Programa de Integração Social – PIS, (*Social Integration Programme*) aimed at promoting the employee's integration in developing his social life as well as that of the companies, this was based on the 1967 constitution, which was then in force and assured the employees of this integration. These PIS costs are borne by companies who contribute to this source, based on their turn over. The constant altering in the legislation and the similar questioning of it before the judiciary has transformed these contributions into a fertile object for study. The scope of this work is based on the legislative evolution of these contributions, from its inception to the present, as well as how some of these questions have been approached, arising from the interpretation of these standards as interpreted by the supreme courts in the country. Besides supplementary law No. 07/70, which will be analysed, constitutional amendment No. 08 promulgated in 1977, which modified the federal constitution of 1967 and seeing how the Supreme Federal Court and the Federal Resources Court, which is no longer in existence understood the repercussions of the modifications brought about by it, with respect to the contributions legal nature. Also as an object of this study will be the institution of decreed laws No. 2,445, and 2,449, both from 1988, which profoundly altered the legislature of the companies contribution to the PIS as well as the constitutionality of these modifications made by the Supreme Federal Court upon judging extraordinary resource No. 148.754-2/RJ, in 1993; besides the repercussions of this judgement culminating with the promulgation of resolution No. 49 by the federal senate in 1995. The handling given to the contribution by the federal constitution promulgated in 1988 and the alterations introduced by provisional measures No. 1,212 of 1995. On top of this will also be the discussions taken to the Supreme Court in relation to the supposed violation of the constitutional principles by its promulgation as well as the solution given in each case including the aspects, which deals with means used. Once this is done the discussion regarding the sixth monthly contribution until it is regularised by the Supreme Court signed at the judgment of special resources No. 144.708/RS, in 2001. Finally will be presented the contribution's actual legal policy and the changes imposed both by the constitutional as well as infra-constitutional standards will be approached.

INTRODUÇÃO

O saudoso Geraldo Ataliba, em suas memoráveis palestras e participações em simpósios e congressos,¹ costumava dizer que “lei boa é lei velha”, no sentido de que a lei somente atinge sua plenitude após firmada sobre ela a posição doutrinária e, principalmente, esclarecidas, pelo Judiciário, as divergências de interpretação sobre o texto posto. Mormente no âmbito do Direito Tributário, em que estão envolvidos a necessidade de arrecadação estatal, aliada ao indesejado desembolso pelo contribuinte, Ataliba considerava que somente uma lei sobre a qual não pairam dúvidas, tanto por parte do sujeito ativo quanto do sujeito passivo da obrigação tributária, pode ser instrumento de obtenção da tão almejada segurança jurídica. Defendia ainda que o tempo faz com que todas as possíveis questões existentes sobre a exação sejam suscitadas, levadas ao Judiciário e definidas. Nesse caso, mesmo que não se concorde com a interpretação dada, ao menos tem-se a certeza de que os argumentos foram analisados e aquela é a posição definitiva acerca do tema.

A ira do sempre apaixonado jurista, no início da década de noventa, tomava corpo em um momento de redescoberta da cidadania pelo País. Enquanto governos, não mais sustentados pelas armas, buscavam o financiamento para transformação em realidade de suas promessas eleitorais, as pessoas aprendiam a buscar no Judiciário a defesa contra a violação de seus direitos.

De outra sorte, as lições de Holmes² e Alf Ross,³ na fundamentação do realismo,⁴ deixaram a idéia de que o direito é, na verdade, aquele ditado pelas decisões dos Tribunais.

¹ Como, por exemplo, a conferência de abertura do II Simpósio do Instituto de Estudos Tributários – I.E.T., realizado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, em Porto Alegre-RS, em 1993.

² “Aquilo que designo como direito (...) são as profecias sobre o que os tribunais farão (...). As profecias sobre o que os tribunais farão de fato e nada de mais pretensioso, eis o que entendo por direito.” (HOLMES, Oliver Wendell. *The path of law – la senda del derecho*, p. 21).

³ “Todavia, somente os fenômenos jurídicos no sentido mais restrito – a aplicação do direito pelos tribunais – são decisivos para determinar a vigência das normas jurídicas. (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p.60).

⁴ Conforme defendido por Alf Ross (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p. 99) e descrito por Tércio Sampaio Ferraz Júnior (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*, p. 145/146).

Aliado a isso, mais de década dedicada ao Direito, precipuamente ao Direito Tributário, no qual, por contingência, assim como por interesse, profissional e acadêmico, destaca-se o estudo da contribuição para o Programa de Integração Social, o denominado PIS. Daí a escolha desta como tema de pesquisa, e a proposta de busca de referência não na doutrina, mas na legislação posta e na jurisprudência firmada a partir da mesma.

As constantes alterações na legislação e os igualmente constantes questionamentos dessas alterações perante o Judiciário acabaram por transformar a contribuição para o PIS em um fértil objeto de estudo. Justamente sobre esses aspectos é que será desenvolvido o presente trabalho.

O objetivo é apresentar a contribuição a partir dos principais passos de sua evolução legislativa, desde a instituição até os dias atuais, não se prendendo a toda e qualquer alteração, mas àquelas que definiram a transformação de seus principais elementos. Paralelamente, abordar-se-á como algumas das questões, suscitadas a partir da interpretação dessas normas, foram decididas pelos Tribunais Superiores do País.

Iniciar-se-á pela lei que instituiu a contribuição para o PIS, no caso a Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, em seus aspectos mais relevantes. Em seguida, será focada a Emenda Constitucional nº 08 à Constituição Federal de 1967, promulgada em 14 de abril de 1977, e também, como o Supremo Tribunal Federal e o hoje extinto Tribunal Federal de Recursos entenderam as repercussões das modificações por ela trazidas, no que diz respeito à natureza jurídica da contribuição.

Prosseguindo, será vista a edição do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e sua alteração, pouco após a publicação, pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, razão inclusive, pela qual, usualmente são referidos em conjunto, como o serão aqui. Apresentar-se-ão as modificações que foram introduzidas na lei de regência da contribuição e, após, abordar-se-á o julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que apreciou a constitucionalidade dos dois decretos-leis. Na oportunidade analisar-se-á cada um dos votos proferidos pelos Ministros daquela Corte, procurando retratar a linha de raciocínio desenvolvida pelos julgadores, na busca de apreender o

que especificamente fundamentou seus votos. Em seguida se tratará da consolidação do entendimento jurisprudencial, construído naquele primeiro julgamento pelo Pleno.

Na seqüência, e tendo sempre como linha o plano cronológico das alterações, será abordada a contribuição perante a Constituição Federal de 1988, promulgada em 05 de outubro daquele ano; bem como a análise do Supremo Tribunal Federal sobre a natureza jurídica da mesma sob o novo regime constitucional.

Em seguida, será vista a Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que deu nova regulamentação à exigência da contribuição para o PIS. Nesse caso, serão vistas discussões levadas à Suprema Corte, com relação à suposta violação de princípios constitucionais na edição da medida provisória citada e a solução dada em cada caso, inclusive em aspectos que tratam do próprio veículo utilizado para a alteração legislativa.

Feito isso, será abordada a discussão sobre a semestralidade do recolhimento da contribuição. Na oportunidade será dado o contexto histórico em que se deu a discussão, o entendimento acerca da matéria pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – justificável, no caso, porque a discussão foi gerada em função desse entendimento – as diversas interpretações dadas pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, que geraram a manifestação da Primeira Seção daquele Tribunal – que congrega as duas turmas com competência para tratar de processos tributários na Casa – a fim de definir o entendimento da Corte para as centenas de casos similares que se lhes apresentavam. Na ocasião também serão analisados todos os votos proferidos nos julgamentos, buscando permitir uma visualização da construção do entendimento e seus reais fundamentos.

Serão apresentadas as alterações, tanto constitucionais quanto infra-constitucionais, que modificaram o regime jurídico da contribuição para o PIS, editadas após a Medida Provisória nº 1.212, as quais determinaram a ampliação de sua base de cálculo, bem como a segmentação da exigência a partir da criação de sistemáticas diferenciadas, estabelecidas de acordo com os setores da economia ao qual pertencem os diversos contribuintes.

Para tanto, serão apreciadas as modificações da base de cálculo, introduzidas pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e suas reedições, e pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, além da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Quanto às normas que tratam de situações de tributação específica de determinados setores da economia, além daquelas situações tratadas nessas mesmas normas, como as operações com combustíveis, serão mencionadas a exigência sobre as instituições financeiras, firmada a partir da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º de março de 1994 e da Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994, reeditada até sua conversão na Lei nº 9.701, em 17 de novembro de 1998; e sobre o setor automotivo, estabelecida pela Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002.

Por fim, será abordada a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que dispôs sobre a cobrança não cumulativa da contribuição para o PIS.

Dessa forma, pretende-se propiciar uma visão geral do regime jurídico de regência da contribuição para o PIS. Não se visará criticar ou elogiar as leis, as interpretações ou os entendimentos surgidos a partir de sua análise, mas apresentar quais eram e como foram solucionados os conflitos postos.

A referência será centrada na exposição da legislação e dos julgados dos Tribunais Superiores – Supremo Tribunal Federal, Tribunal Federal de Recursos e Superior Tribunal de Justiça – buscando verificar a evolução legislativa e demonstrar como as principais polêmicas foram resolvidas pelo Judiciário. A necessidade de ser estabelecida uma limitação da abordagem, fará com que não sejam inseridas análises específicas dos votos e resultados dos julgamentos, retratando-se tão somente os votos e as decisões tomadas. Da mesma forma, e tendo como fundo as lições do realismo, não serão expostos elementos da doutrina, em que pese a quantidade da mesma sobre o tema, recorrendo-se a ela apenas na busca por conceitos básicos. Até porque, como será observado, a constante modificação da legislação de regência da exação impediu que sobre ela fosse construída uma doutrina consistente. Igualmente, não será trazida avaliação ou mesmo enquadramento doutrinário dos votos, sendo referidos, no entanto,

os autores neles citados expressamente e eventualmente discutidos nas sessões de julgamento, com o intuito de estabelecer a linha adotada em cada caso.

Pelo mesmo motivo da limitação, neste caso tanto temporal, quanto de conteúdo, em face do volume que o presente tomaria com a ampliação dos elementos pesquisados, não será analisada a jurisprudência produzida pelos Tribunais Regionais Federais ou, em sede administrativa, pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. O Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades,⁵ em tom de brincadeira, destacou que o fato de ser instância final, não faz aquela Corte melhor que as outras, apenas lhe reserva o direito de errar por último. Assim, o fato de aquele Tribunal apresentar a última interpretação em matérias constitucionais é também justificativa para a opção.

Também como parâmetro, evitando a transcrição de citações diversas, serão trazidos tanto os elementos da legislação, quanto o entendimento dos julgadores, em alguns casos com reprodução de parte do contido no original, sem a utilização de aspas, no entanto com a referência da origem, seja a lei abordada, seja o voto retratado. Trata-se de critério de redação, adotado a partir do escopo analisado, buscando uma maior fluidez na leitura do conteúdo apresentado.

Ainda nesse aspecto, far-se-á uso das notas de rodapé para fornecer os dados relativos à legislação retratada, como a transcrição completa de artigos, a referência a menções trazidas, ou o histórico de reedições de medidas provisórias. Quanto aos julgados analisados, as notas de rodapé trarão suas ementas, datas de publicação e outras informações necessárias à sua melhor compreensão. Em ambos os casos, buscar-se-á dar ao leitor a origem da informação trazida em sua plenitude, bem como manter a integridade das fontes pesquisadas, inclusive permitindo a ampliação futura dessa pesquisa.

Pela riqueza das discussões por ela geradas, bem como pela própria linha de pesquisa do curso no qual está inserido o presente trabalho – o Direito de Empresa em

⁵ Como, por exemplo, as conferências de abertura das diversas edições do Simpósio Nacional de Direito Tributário, promovidas pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária, sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, realizadas em São Paulo-SP, em especial aquelas realizadas no decorrer da década de noventa.

face dos Direitos Fundamentais – a abordagem dar-se-á principalmente sobre a cobrança da contribuição para o PIS sobre as pessoas jurídicas de direito privado. Serão feitos comentários pertinentes ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, os quais serão colocados, no entanto, como complemento ao estudo e não como seu foco principal.

Por fim reconhecida a pertinência da lição de Geraldo Ataliba,⁶ na distinção de “hipótese de incidência” e “fato imponible”, bem como no uso da denominação “base imponible”, neste estudo serão utilizados os termos “fato gerador” e “base de cálculo”, por serem aqueles adotados tanto pela legislação de regência da matéria quanto pelos julgadores que apreciaram as questões decorrentes desse conjunto de normas, as quais serão aqui analisadas.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*.

1. LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70

A Lei Complementar nº 07, editada em 07 de setembro de 1970 – LC nº 07/70 –, instituiu o Programa de Integração Social – PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas,⁷ tendo como fundamento a determinação constitucional que assegurava aos trabalhadores justamente essa integração⁸ e como origem a preocupação governamental com a busca de justiça social e distribuição de riquezas.⁹

⁷ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. "

⁸ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;"

⁹ A íntegra da Mensagem encaminhada pelo Presidente da República, acompanhando o projeto de lei que resultou na edição da Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970, é a seguinte:

"Mensagem nº 13, de 1970 (CN)

(nº 258/70, na origem)

Excelentíssimos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Ao assumir a Presidência da República, proclamei minha fé no homem e no povo, apontando no desenvolvimento uma atitude coletiva que requer a mobilidade total da opinião pública.

Na mensagem ao Congresso Nacional, afirmei que o Governo não compreende a prática da justiça social senão em termos de distribuição da riqueza global e tudo pretendo fazer para que o desenvolvimento econômico seja simultâneo com a promoção social dos trabalhadores e não dê ensejo à formação de castas ou classes privilegiadas, mas represente a oportunidade para que o nível de poder aquisitivo dos assalariados os torne cada dia mais partícipes da riqueza comum da nação.

Fiel a esses princípios, acentuei, no mesmo documento, o timbre profundamente humanista da política social do Governo, que contempla o homem – empregador ou empregado – como um fim e não como um meio, para que o trabalho seja não só trabalho do homem, mas trabalho em prol do homem.

Em reunião ministerial de seis de janeiro último, ao traçar normas para meus auxiliares diretos, orientava-lhes a ação no rumo da justiça social, lembrando que 'sem quebra do desenvolvimento econômico do País, cujo ritmo se deve não só manter, mas, ainda, acelerar tanto quanto possível, impõe-se, concomitantemente, a adoção de medidas pelas quais se venha a distribuir a renda global de modo mais equânime, a fim de que todas as camadas da população sejam beneficiadas pelo aumento da riqueza comum'.

Em consonância com tais pensamentos, que definem diretrizes fundamentais do Governo, preconizei a expansão da economia nacional, sem a qual jamais chegaremos a ter uma poupança nossa, que nos torne menos dependentes e acione, com o nosso esforço, aliado à ajuda externa, um grande projeto nacional de desenvolvimento.

Queria, assim tornar bem claro que o fortalecimento da estrutura das empresas, pela preservação de sua rentabilidade, suscita a união das energias do trabalhador e do talento empresarial, constituindo fórmula prática para a permanente e indispensável harmonia entre o capital e o trabalho.

A fim de evitar interpretações equivocadas, definiu-se que, para os fins da legislação instituidora do PIS, seria entendido por empresa a pessoa jurídica, assim definida nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado, aquele definido pela legislação trabalhista.¹⁰

A execução do programa foi atribuída a um Fundo de Participação, constituído pelos depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal, ou em outro estabelecimento da rede bancária nacional, conveniado com aquela para o fim de

A participação de todos no produto nacional, a criação de estímulos para a melhoria da remuneração dos trabalhadores, o incremento da poupança individual para a formação de patrimônio, que garanta a cada brasileiro um futuro melhor, tornaram-se, por isso, a minha preocupação constante e justificam plenamente o Projeto de Lei que ora submeto à aprovação do Congresso Nacional, nos termos do artigo 51, parágrafo 2º, da Constituição.

Institui esse projeto o Programa de Integração Social, que abrirá caminho para a organização de uma sociedade aberta, de cuja vida e crescimento todos participem.

Governo, empresários e empregados se associam, pela conjugação permanente de suas forças, de seus recursos e do produto de seu trabalho, para um único fim – o de instaurar uma sociedade integrada, na qual seja uma realidade, e não um mito, a justiça social. Prevê o projeto, como meio adequado para o Programa de Integração Social, um Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

O Fundo de Participação resulta de deduções no imposto de renda e de recursos próprios das empresas, de tal sorte e em tal proporção que nenhum sacrifício ponderável se impõe a essas mesmas empresas.

Cada empregado do setor privado, de toda e qualquer empresa, em toda a extensão do território nacional, será possuidor de uma Caderneta de Participação, que lhe conferirá o direito de, em proporção com os salários recebidos e o tempo de serviço, participar, efetivamente, de um fundo global, cuja fonte única não é a empresa, pois também o Governo abre mão, em prol do Programa de Integração Social, de uma parcela de sua receita.

A movimentação do Fundo, que, por seu turno, virá beneficiar as empresas, ampliando-lhes as possibilidades de investimento e até proporcionando-lhes maior volume de capital de giro, redundará em benefício para cada empregado, graças à correção monetária e aos juros dos depósitos nominais, anualmente percebidos, além da utilização total dos depósitos em ocasiões e circunstâncias que o próprio Projeto de Lei estabelece, inclusive para aquisição de casa própria.

Tive em mira, muito especialmente, levando em conta a necessidade de imprimir um sentido formativo e pedagógico a essa iniciativa, incentivar uma política realista de estímulo à formação do patrimônio individual. Não me deixei impressionar, senão naquilo que se me afigurou digno de imitação, por modelos estrangeiros, nem cedi à tentação de enfrentar problemas que alguns sociólogos e economistas já compararam à quadratura do círculo.

Permitam-me, portanto, os Senhores Membros do Congresso Nacional salientar a originalidade de fórmula encontrada, que, pragmática e objetiva, atende ainda ao mais alto fim visado – a integração social dos brasileiros, pela participação de todos no produto nacional.

O Programa de Integração Social, objeto da proposição que ora submeto ao Congresso Nacional, valoriza o empregado, fortalece a empresa e engrandece o Brasil.

Brasília, 20 de agosto de 1970 – Emílio G. Médici, Presidente da República.”

¹⁰ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

“Art. 1º. (...)

§ 1º. Para os fins desta lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista. ”

receber tais depósitos.¹¹ Esse Fundo, ainda nos termos da legislação, teve sua constituição determinada por duas parcelas: a primeira mediante dedução do Imposto de Renda devido, a ser recolhido juntamente com o próprio Imposto de Renda; e a segunda, calculada com base no faturamento da empresa – que configura a base de cálculo da contribuição, na lição de Aliomar Baleeiro¹² – em percentual sobre esse, crescente ao longo dos primeiros anos – contribuição conhecida como PIS-faturamento.¹³

Assim, a alíquota – aqui tomada como a proporção aplicada à base de cálculo, como ensina Aires Barreto¹⁴ – definida pela legislação instituidora do PIS, incidente sobre o faturamento das empresas contribuintes, foi de 0,15% (quinze centésimos por cento) no exercício de 1971; 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) no exercício de 1972; 0,40% (quarenta centésimos por cento) no exercício de 1973; e 0,50% (cinquenta

¹¹ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 2º. O programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

Parágrafo único: A Caixa Econômica Federal poderá celebrar convênios com estabelecimentos da rede bancária nacional, para o fim de receber os depósitos a que se refere este artigo."

¹² "A lei fiscal não se limita a definir fato gerador, o sujeito passivo, o *quantum* a pagar. Ela, salvo casos raros, como os impostos fixos, estabelece também os elementos ou atributos do fato gerador para sobre eles ser calculada objetivamente a alíquota do tributo, mediante simples operação aritmética. A esses elementos, legalmente designados, dá-se o nome de '*base de cálculo*' do imposto (...). A Emenda nº 1, de 17.10.1969, no art. 21, parágrafo 1º, refere-se à base de cálculo como elemento de identificação e distinção de impostos ao lado do fato gerador: 'A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores desde que não tenham fato gerador *ou base de cálculo* idênticos aos dos previstos nos arts. 23 e 24.' E no art. 18, parágrafo 2º: 'Para cobrança de taxas, não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.' E o Cód. Trib. Nac., como vimos, estatui expressamente os elementos para as bases de cálculo dos vários impostos federais, estaduais e municipais (p.ex., arts. 20, 21, 24, 25, 30, 33 etc)." (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 409-410).

¹³ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

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

a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda; a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

- a) no exercício de 1971, 0,15%;
- b) no exercício de 1972, 0,25%;
- c) no exercício de 1973, 0,40%;
- d) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.

¹⁴ "Sendo a alíquota a *relação* existente entre uma grandeza (base de cálculo) e a dívida tributária, isto é, o fator a ser aplicado à base de cálculo, expressa apenas o *indicador* da proporção (um décimo, um inteiro, duas vezes, Cz\$ 100) a tomar em relação a essa mesma base" (BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 42).

centésimos por cento) no exercício de 1974 e nos exercícios subseqüentes.¹⁵ A partir do exercício de 1975 essa alíquota de 0,50% foi acrescida de um adicional de 0,125% (cento e vinte e cinco milésimos por cento), no próprio exercício de 1975 e de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), no exercício de 1976 e subseqüentes, resultando assim em uma alíquota final de 0,625% (seiscentos e vinte e cinco milésimos) no primeiro e de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) nos seguintes, na forma estabelecida pela Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973.¹⁶

As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizavam operações de vendas de mercadorias – e portanto não apresentavam faturamento – deviam participar do PIS com uma contribuição ao Fundo de Participação, com recursos próprios, em valor idêntico ao percentual apurado para dedução do Imposto de Renda devido¹⁷ – contribuição conhecida como PIS-repique. Já as entidades sem fins lucrativos, que possuíssem empregados, contribuiriam para o Fundo em percentual sobre a sua folha de pagamento.¹⁸

Por seu turno, a dedução sobre o Imposto de Renda devido, foi determinada para ser calculada na proporção de 2% (dois por cento) do Imposto de Renda devido, no exercício de 1971; 3% (três por cento) no exercício de 1972; e 5% (cinco por cento)

¹⁵ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970, artigo 3º.

¹⁶ Lei Complementar nº 17, de 12.12.1973:

"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 artigo 3º, letra 'b', da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

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

a) no exercício de 1975 - 0,125%;

b) no exercício de 1976 e subseqüentes - 0,25%."

¹⁷ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art.3º. (...)

§ 2º. As Instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior."

¹⁸ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art.3º. (...)

§ 4º. O Conselho Monetário Nacional poderá alterar, até cinquenta por cento (50%), para mais ou para menos, os percentuais de contribuição de que trata o § 2º do artigo 3º, tendo em vista a proporcionalidade das contribuições."

no exercício de 1973 e nos exercícios seguintes.¹⁹ Essa dedução, frise-se, sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor; devendo ser ressaltado, no entanto, que as empresas isentadas do recolhimento do Imposto de Renda em virtude de incentivos fiscais, não se aproveitam desta isenção em relação a sua contribuição para o Fundo de Participação, devendo, para fins de base de cálculo, tomar aquele tributo como se devido fosse, obedecendo, a partir daí, as percentagens postas.²⁰

Assim, valores devidos a título de Imposto de Renda, destinados ao Tesouro Nacional, eram aplicados diretamente no Fundo de Participação, configurando a contribuição da União para o mesmo, abrindo mão do imposto do qual era destinatária, em favor do Programa.²¹ De outra sorte, os valores recolhidos pela empresa em percentual sobre seu faturamento consistia na contribuição dessas para o Fundo.

A data do início da efetivação mensal dos depósitos no Fundo, correspondente ao PIS-faturamento, foi determinada para 1º de julho de 1971.²² Os parâmetros estabelecidos pela legislação para tais recolhimentos, foram dados, pelo parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, assim redigido: *"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."*

¹⁹ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art.3º. (...)

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

a) no exercício de 1971 - 2%;

b) no exercício de 1972 - 3%

c) no exercício de 1973 e subseqüentes - 5%."

²⁰ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 3º. (...)

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

²¹ Nesse sentido o entendimento do Judiciário, como por exemplo o voto do Ministro Oscar Corrêa, do STF, proferido na análise do RE nº 100.790-7/SP – vide nota nº 79.

²² Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"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."

Por determinação expressa, as disposições da LC nº 07/70 não se aplicavam a quaisquer entidades integrantes da administração pública federal, estadual ou municipal, dos Territórios ou do Distrito Federal, direta ou indireta.²³ Tal se justificava porque, em 03 de dezembro de 1970, portanto três meses após a instituição do PIS, foi instituído o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, editado através da Lei Complementar nº 08.²⁴

Os fundos constituídos com os recursos dos dois programas, a partir de 1º de julho de 1976, foram unificados, através de determinação constante da Lei Complementar nº 26,²⁵ de 11 de setembro de 1975.²⁶

Estabelecida a entrada em vigência da LC nº 07/70 na data de sua publicação,²⁷ foi determinado que no prazo de cento e vinte dias, a Caixa Econômica Federal deveria submeter à aprovação do Conselho Monetário Nacional o regulamento do Fundo de Participação do PIS, fixando as normas para o recolhimento das contribuições. Ao Conselho Monetário Nacional, por seu turno, foi fixado o prazo de sessenta dias para pronunciar-se sobre o projeto de regulamentação.²⁸

A Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil – BACEN, de 25 de fevereiro de 1971, aprovou essa regulamentação, editada para reger as atividades do Fundo de

²³ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 12: As disposições desta lei não se aplicam a quaisquer entidades integrantes da administração pública federal, estadual ou municipal, dos Territórios e do Distrito Federal, direta ou indireta adotando-se, em todos os níveis, para efeito de conceituação, como entidades da Administração Indireta, os critérios constantes dos Decretos-Leis ns. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e 900 de 29 de setembro de 1969."

²⁴ Lei Complementar nº 08, de 03.12.1970:

"Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público."

²⁵ Lei Complementar nº 26, de 11.09.1975:

"Art. 1º. A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados. Sob denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídos pelas Leis Complementares nºs. 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente."

²⁶ Publicada no Diário Oficial da União de 12.09.1975.

²⁷ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 13. Esta Lei Complementar entrará em vigor na data de sua publicação."

²⁸ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 11. Dentro de 120 (cento e vinte) dias, a contar da vigência desta lei, a Caixa Econômica Federal submeterá à aprovação do Conselho Monetário Nacional o regulamento do Fundo, fixando as normas para o recolhimento e a aplicação."

Participação para execução do PIS. Esse regulamento trazia em seu bojo noções do Fundo em si, reprisando, em sua maioria, as determinações da própria LC nº 07/70. Especificamente no que pertine às contribuições, definidas no artigo 6º e parágrafo único da legislação complementar, a Resolução BACEN nº 174/71, reafirmou que a contribuição seria processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971, sendo a de julho calculada com base no faturamento de janeiro, e assim sucessivamente. Acrescentou, no parágrafo 2º desse mesmo artigo 7º, que entendia-se por faturamento o valor definido na legislação do Imposto de Renda como receita operacional, sobre o qual incidem ou não impostos de qualquer natureza.²⁹

De acordo com o Regulamento aprovado pela Resolução BACEN nº 174/71, quando necessário, a Caixa Econômica Federal deveria propor ao Conselho Monetário Nacional as alterações daquele Regulamento, exigidas pela dinâmica da implantação e funcionamento do Fundo de Participação.³⁰ Com base nessa possibilidade, foi editada pelo Banco Central, em 20 de junho de 1978, a Resolução nº 482,³¹ contendo determinação do Conselho Monetário Nacional sobre o cálculo da contribuição para o PIS.

Em conformidade com essa determinação, o cálculo da contribuição, com alíquota de 0,75%, tomava por base a receita bruta – definida no artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598,³² de 26 de dezembro de 1977³³ – compreendendo o produto da venda de

Parágrafo único. O Conselho Monetário Nacional pronunciar-se-á, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar do seu recebimento, sobre o Projeto de regulamento do Fundo."

²⁹ Anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, de 25.02.1971:

"Art. 7º: A efetivação dos depósitos do FUNDO correspondem à contribuição referida na alínea b do § 1º do artigo 4º deste Regulamento será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

§ 1º. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, e assim sucessivamente.

§ 2º. Para o fim previsto neste artigo, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do Imposto de Renda como receita operacional, sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza."

³⁰ Anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, de 25.02.1971:

"Art. 35. A CEF, quando necessário, proporá ao Conselho Monetário Nacional as alterações deste regulamento que forem exigidas pela dinâmica da implantação e funcionamento do FUNDO DE PARTICIPAÇÃO."

³¹ Publicada no Diário Oficial da União de 27.06.1978.

³² Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977:

"Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.³⁴ A apuração mensal da receita bruta não incluía os valores relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no caso de contribuintes desse imposto.³⁵

Para seus fins, a Resolução BACEN nº 482/78 determinou também que a empresa cuja atividade preponderante fosse a prestação de serviços – considerando para tanto aquela com receita apurada a partir da prestação de serviços em percentual superior a 90% (noventa por cento)³⁶ do total apurado – contribuiria para o PIS com duas parcelas. A primeira delas calculada na proporção de 5% (cinco por cento) sobre o valor do Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse, deduzida do próprio Imposto de Renda; e a segunda, no mesmo montante, recolhido com recursos próprios da empresa³⁷ – o PIS-repique.

§ 1º. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º. Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pela acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

³³ O Decreto-lei nº 1.598/1977 foi editado para adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações – Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 15.12.1976).

³⁴ Resolução nº 482 do Banco Central do Brasil, de 20.06.1978:

"I - a contribuição com recursos próprios a que se refere a alínea b do artigo 3º da Lei Complementar nº. 7, de 07.09.70, acrescida do adicional previsto no artigo 1º, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12.12.73, perfazendo o percentual de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento), será calculada sobre a receita bruta assim definida no artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados."

³⁵ Resolução nº 482 do Banco Central do Brasil, de 20.06.1978:

"(...)

II - A receita bruta será apurada mensalmente, nele não se computando o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) quando se tratar de contribuintes desse imposto, como definido no artigo 57 do Regulamento baixado com o Decreto nº 70.162, de 18.02.72."

³⁶ Resolução nº 482 do Banco Central do Brasil, de 20.06.1978:

"(...)

V - A atividade de prestação de serviço será considerada, para os fins previstos nesta Resolução, se a receita correspondente for superior a 90% (noventa por cento) da receita apurada de conformidade com o item anterior."

³⁷ Resolução nº 482 do Banco Central do Brasil, de 20.06.1978:

"(...)

IV - A empresa cuja atividade preponderante for de prestação de serviços contribuirá para a execução do Programa de Integração Social - PIS com duas parcelas:

O regulamento aprovado pela Resolução do Banco Central previu também a incidência de juros, multas e correção monetária sobre as parcelas não recolhidas em suas épocas próprias,³⁸ determinando a cobrança nos termos do Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938,³⁹ pelos órgãos competentes da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.⁴⁰

Por seu turno, a Resolução BACEN nº 409, editada em 23 de dezembro de 1976, determinou que quando beneficiada por isenção parcial do Imposto de Renda, a empresa deveria recolher ao Fundo de Participação do PIS, com recursos próprios, a diferença de contribuição correspondente ao valor deduzido do Imposto de Renda devido e a que seria deduzida se não houvesse redução do imposto em decorrência da isenção parcial.⁴¹

a) a primeira será calculada na proporção de 5% (cinco por cento) sobre o valor do Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse, e deduzida do mesmo Imposto de Renda, observados os parágrafos 1º, alínea a, 2º, 3º, 4º e 5º do artigo 4º do Regulamento anexo à Resolução nº 174, de 25.02.71, com as modificações introduzidas pela Resolução nº 409, de 23.12.76;

b) a segunda, de valor igual ao que for apurado na forma da alínea anterior, com recursos próprios."

³⁸ Anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, de 25.02.1971:

"Art. 8º. O não pagamento das parcelas devidas, em suas épocas próprias, sujeitará a empresa à incidência de juros, multas e correções monetárias que reverterão em benefício do FUNDO DE PARTICIPAÇÃO, cobráveis na forma do § 3º do artigo 14, deste regulamento, sem prejuízo das sanções penais nele previstas, com observância da legislação do Imposto de Renda para o efeito de aplicação de penalidades."

³⁹ Decreto-lei nº 960, de 17.12.1938:

"Art. 1º. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios), em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei.

Por dívida ativa entende-se para esse efeito, a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmios e alugueres; alcances dos responsáveis e reposições."

⁴⁰ Anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, de 25.02.1971:

"Art. 14. O CADASTRO GERAL dos empregados participantes do FUNDO far-se-á mediante instruções a serem baixadas pela CEF.

(...)

§ 3º. As multas que venham a ser lavradas serão cobradas de acordo com o Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, pelos órgãos competentes da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e para depósito na CEF à conta do FUNDO DE PARTICIPAÇÃO, ao qual reverterão.

§ 4º. O não pagamento das contribuições devidas ao FUNDO DE PARTICIPAÇÃO, nos prazos determinados na Lei Complementar nº 7/70, e neste Regulamento, ensejará a cobrança na forma estabelecida no parágrafo anterior."

⁴¹ Resolução nº 409 do Banco Central do Brasil, de 23.12.1976:

"(...)

II - Inserir no referido artigo 4º o seguinte parágrafo:

Com o advento do Decreto-lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, diversas alterações foram efetivadas no regime do PIS, então vigente. Sobre os valores das contribuições não recolhidas nos prazos fixados, a União passou a exigir os acréscimos de atualização monetária, juros de mora, multa de mora e encargo legal de cobrança da Dívida Ativa.⁴² A gestão dos valores arrecadados pelo Fundo de Participação PIS-PASEP foi retirada da Caixa Econômica Federal, sendo os valores arrecadados por ela, pelo Banco do Brasil e pelos agentes para tanto credenciados, repassados ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES para aplicação.⁴³ Foi determinado aos contribuintes que conservassem, pelo prazo de dez anos, contados do recolhimento do tributo, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições.⁴⁴ A competência para fiscalizar o recolhimento

§ 5º. Quando a isenção do Imposto de Renda for parcial, a empresa deverá recolher, com recursos próprios, a diferença de contribuição correspondente ao valor deduzido do Imposto de Renda devido e a que seria deduzida se não houvesse redução do imposto em decorrência da isenção parcial."

⁴² Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art. 1º. Os valores das contribuições para o fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:

I - atualização monetária, nos termos do artigo 5º e seu § 1º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de novembro de 1982, ressalvada a hipótese prevista no parágrafo único do presente artigo;

II - juros de mora, segundo o disposto no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979;

III - multa de mora, na forma do parágrafo único, do artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, combinado com o § 4º, do artigo 5º, do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979;

IV - encargo legal de cobrança da Dívida Ativa, de que tratam o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.624, de 11 de dezembro de 1978.

Parágrafo único. Quando as contribuições tiverem por base de cálculo o Imposto sobre a Renda devido, inclusive adicionais, ou como se devido fosse, a atualização monetária aludida no item I deste artigo obedecerá no que couber, às disposições dos artigos 2º a 6º do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982."

⁴³ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art. 2º. Observada a legislação específica, as receitas mencionadas no artigo 1º do presente Decreto-lei serão arrecadadas pelo Banco do Brasil S/A., pela Caixa Econômica Federal e pelos agentes credenciados, para crédito no Fundo de Participação PIS-PASEP, e repassadas ao Banco Nacional de desenvolvimento Econômico e Social para aplicação."

⁴⁴ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art. 3º. Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das obrigações

das contribuições e seus acréscimos passou a ser da Secretaria da Receita Federal,⁴⁵ e as infrações à legislação relativa ao PIS passaram a ser apuradas mediante processo administrativo.⁴⁶ Por fim, dentre outras medidas, foi estabelecido o prazo prescricional de dez anos, contados da data prevista para seu recolhimento, para cobrança das contribuições relativas ao PIS e ao PASEP.⁴⁷

reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei."

⁴⁵ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art. 6º. Compete à Secretaria da Receita Federal a fiscalização do recolhimento das contribuições e seus acréscimos para o PIS e o PASEP.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal poderá celebrar convênios com outros órgãos e entidades para a execução da fiscalização de que trata este artigo, inclusive quanto aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos Territórios, e as suas entidades da Administração Indireta e fundações, observadas as disposições legais pertinentes e a existência de dotação orçamentária própria."

⁴⁶ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art. 8º. As infrações à legislação relativa às contribuições a que se refere este Decreto-Lei serão apuradas mediante processo administrativo, que terá por base o auto, quando decorrer do serviço de fiscalização, ou a representação, quando decorrer do serviço interno das repartições do Banco do Brasil S/A. e da Caixa Econômica Federal."

⁴⁷ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

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

2. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 08/77

Em 14 de abril de 1977, foi promulgada a Emenda Constitucional – EC nº 08, que, dentre outras medidas, tratou da eleição de Governadores e Vice-Governadores, bem como de um terço do Senado Federal, por um Colégio Eleitoral, e ficou conhecida nos meios políticos, como “pacote de abril”. Além de tratar de questões políticas, alterou também a redação dos artigos que fundamentavam a exigência das contribuições sociais.

O artigo 21 da EC nº 01 de 1969⁴⁸ originariamente dispunha sobre a competência tributária da União, permitindo-lhe instituir contribuições, alterar-lhes as alíquotas ou as bases de cálculo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.⁴⁹ Com o advento da EC nº 08/77, foi acrescentado que as contribuições poderiam, também, atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social.⁵⁰

Também foi alterado o artigo 43 do texto constitucional, acrescentando-lhe um novo inciso, X,⁵¹ que determinou caber ao Congresso Nacional, com a sanção do

⁴⁸ Constituição Federal de 1967, modificada pela Emenda Constitucional nº 01, de 1969.

⁴⁹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

I – importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

(...)

§ 2º. A União pode instituir:

I – contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;"

⁵⁰ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 08, de 14.04.1977:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

I – importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

(...)

§ 2º. A União pode instituir:

I – contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social."

⁵¹ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 08, de 14.04.1977:

"Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

(...)

Presidente da República, dispor sobre matérias de competência da União, especialmente sobre contribuições sociais para custear os encargos de salário-família; integração na vida e no desenvolvimento da empresa; fundo de garantia; previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho, e proteção da maternidade; contribuições sindicais; assistência à maternidade, à infância e à adolescência e educação de excepcionais; e ensino primário gratuito.⁵²

A partir da edição da EC nº 08/77, a polêmica instaurada dizia respeito à natureza tributária das contribuições sociais em geral, e dentre elas a contribuição para o PIS.

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, parágrafo 1º, 175, parágrafo 4º e 178.”

⁵² Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

II – salário-família aos seus dependentes;

(...)

V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

(...)

XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente;

(...)

XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado.

(...)

XIX – aposentadoria para a mulher, aos trinta anos de trabalho, com salário integral; e

(...)"

Art. 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei;

§ 1º. Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representados;

(...)

"Art. 175. A família é constituída pelo casamento e terá direito à proteção dos Poderes Públicos.

(...)

§ 4º. Lei especial disporá sobre a assistência à maternidade, à infância e à adolescência e sobre a educação de excepcionais.

Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer.

(...)"

Ao analisar o Recurso Extraordinário – RE nº 86.595/BA,⁵³ em 07 de junho de 1978,⁵⁴ o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF abordou a matéria. O feito tratava da contribuição para o FUNRURAL, mais especificamente do prazo prescricional aplicável à mesma. O Ministro Xavier de Albuquerque, relator dos autos, ao proferir seu voto, afirmou parecer-lhe ter a contribuição caráter tributário. Asseverou ainda que a questão da natureza tributária das contribuições previdenciárias, suscitada desde o advento do Código Tributário Nacional – CTN, ainda não havia sido analisada pelo STF, razão pela qual admitiu o entendimento adotado pelo Tribunal Federal de Recursos – TFR, mencionado no despacho de admissão do recurso, e constante, inclusive, do próprio acórdão recorrido, o qual afirmara a natureza tributária das contribuições.⁵⁵

⁵³ RE nº 86.595/BA:

"EMENTA: - FUNRURAL. Contribuição prevista no art. 158, I, da Lei nº 4.214, de 2.3.63, na redação do Decreto-lei nº 276, de 28.2.67. Natureza tributária e sujeição à decadência ou à prescrição de que tratam os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Imprestabilidade de norma regulamentar que disponha diversamente. Recurso extraordinário não conhecido."

⁵⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 30.06.1978.

⁵⁵ Despacho proferido pelo Presidente do TFR, Moacir Catunda, admitindo o RE nº 86.595/BA, transcrito no relatório do acórdão:

"A invocação das alíneas a e d da norma constitucional própria, manifesta o Fundo de assistência ao Trabalhador Rural recurso extraordinário de acórdão em cuja ementa se lê:

'FUNRURAL. - Contribuições. Têm natureza tributária e, como tal, são sujeitas à decadência ou a prescrição, de que tratam os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional. O adquirente do produto rural, sub-rogado nas obrigações do produtor, consoante o art. 15, I, "a", da Lei Complementar nº 11, de 25-5-71, nesta parte não modificada pela Lei Complementar nº 16, de 30-10-73, é substituto tributário e, nessa qualidade, pode invocar a decadência do crédito ou a prescrição da ação de cobrança. Concessão da segurança relativamente às contribuições de 1967 e 1968, e indeferimento de medida quanto às contribuições de 1969.'

Como fundamento do seu apelo sustenta o recorrente ter sido negada vigência ao art. 21, § 2º, I, da constituição; aos artigos 5º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25-10-66); e ao art. 144, da Lei 5.807, de 26-8-60 (Lei Orgânica da Previdência Social).

Sustenta inicialmente, que a Carta Magna, no mesmo preceito que autorize a União a instituir contribuições e empréstimos compulsórios (art. 21, § 2º), faz nítida distinção entre as primeiras e os últimos, ao determinar que só em relação a estes é que se aplicam as disposições constitucionais concernentes a tributos.

Refere, a seguir, que o C.T.N., após definir, no seu art. 3º, o que deve entender por tributo, dispôs (art. 5º da L.5.172/66):

'Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria'.

Estando aí incluídos, portanto, somente as contribuições de melhoria, e não as contribuições em geral, não haveria, no seu entender, como ampliar esse dispositivo, para se considerar compreendidas, no gênero tributo, também as contribuições previdenciárias, às quais, por isso, não seriam aplicáveis os prazos de prescrição disciplinados no C.T.N., mas sim o da legislação específica, no caso o D. 69.919/72, que regulamentando a Lei Complementar nº 11/71, fixou, no art. 143, em 20 anos o prazo prescricional para o FUNRURAL cobrar seus débitos.

Em voto proferido no mesmo RE nº 86.595/BA, a partir de pedido de vista, o Ministro Moreira Alves examinou a natureza jurídica da contribuição. Em seu voto, afirmou que a natureza tributária das contribuições foi dada pelo Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966,⁵⁶ que alterou a redação do artigo 217 do CTN,⁵⁷ ressaltando

Esse, afina o cerne da controvérsia: qual o prazo da prescrição para o direito do FUNRURAL de receber as contribuições que lhe são devidas, o quinquenal, do Código Tributário, ou o vintenário, da lei específica (D. 69.919/72)?

Tenho como precedente a lúcida argumentação do recorrente quando impugna o entendimento do julgado recorrido de que o C.T.N., como lei complementar à constituição, não poderia ser revogado pelo D. 69.919/72, por considerar que os créditos previdenciários, assim o crédito a favor do FUNRURAL, não se incluem no conceito de gravame tributário, cujas espécies o art. 5º, da L. 5.172, expressamente definiu.

Nesse sentido, aliás, a orientação desta Corte, ao aplicar o art. 144, da Lei 3.807/60, que determina ser de 30 anos o prazo para a instituições de previdência social receberem suas dívidas.

Por essas razões, defiro o recurso pela letra a, o que basta ao seu processamento (Súmula 292)."

⁵⁶ Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966:

"Art. 1º. Fica acrescido à Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o seguinte artigo, que terá o número 218, passando o atual artigo 218 a constituir o artigo 219:

'Art. 218. As disposições desta Lei, notadamente as dos artigos 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do artigo 54 da Lei n. 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III - da contribuição destinada a constituir o 'Fundo de Assistência' e 'Previdência do Trabalhador Rural', de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei."

⁵⁷ Cabe ressaltar que o Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, quando deu ao artigo 218 nova redação e criou o artigo 219, o qual passaria, então, a ter a redação do antigo artigo 218, na realidade não observou que o CTN possuía, e possui, apenas 218 artigos. Dessa forma, a redação anterior do artigo 217, "Esta Lei entrará em vigor, em todo território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, ..." foi deslocada, integrando o conteúdo do atual artigo 218. Nunca houve, portanto, um artigo 219. De fato, em decorrência deste deslocamento da redação do artigo 217 para o artigo 218, o artigo 217 passou a conter como redação, aquilo que o Decreto-lei nº 27 determinou que fosse a do artigo 218. Menos de um mês depois, o Ato Complementar nº 27, cometendo o mesmo engano, revogou, em seu artigo 9º, o disposto no inciso II do artigo 218 do CTN, quando deveria dizer artigo 217. Note-se, ademais, que essa revogação do inciso II do artigo 218 (onde deve ser lido 217) diz respeito somente à exigibilidade da 'quota de previdência' nas operações portuárias, fretes e transportes a que se refere o artigo 54, da Lei nº 5.025, de 10.06.1966, ao contrário do que se extrai do sítio eletrônico da Presidência da República (www.planalto.gov.br), no qual é afirmada a revogação de todo o inciso II do artigo 217 do CTN pelo Ato Complementar nº 27.

que, em suas regras, a lei geral tributária não excluía a incidência e a exigibilidade das denominadas “quotas de previdência” e outras exações parafiscais. Fundamentou doutrinariamente seu entendimento, citando o magistério de Aliomar Baleeiro. Na seqüência, mencionou ter sido essa natureza tributária reafirmada pela EC nº 01/69, quando, no capítulo concernente ao sistema tributário, aludiu às contribuições que tinham em vista o interesse da previdência social.⁵⁸

Prosseguindo em sua análise, o Ministro Moreira Alves asseverou ter sido justamente para retirar das contribuições previdenciárias seu caráter tributário, que a EC nº 08/77 alterou a redação do inciso I do artigo 21 da Constituição Federal, retirando a expressão que fazia referência às contribuições previdenciárias, acrescentando essa mesma referência no inciso X do artigo 43 da EC nº 01/69. Em seu entendimento, isso indicava, sem margem de dúvida, que essas contribuições não se enquadravam entre os tributos, aos quais já aludia o inciso I desse mesmo artigo 43.⁵⁹

Assim, concluiu Moreira Alves que, até o advento da EC nº 08/77, as contribuições sociais tinham natureza tributária, deixando de tê-la, a partir de então.⁶⁰

⁵⁸ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 2º. A União pode instituir:

(...)

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e"

⁵⁹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 43. (...)

I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas;"

⁶⁰ Trecho do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves:

"1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.

Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do artigo 217 do C.T.N., para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional nº 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão 'e o interesse da previdência social' por 'e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social', tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso - o x - ao artigo 43 da Emenda nº 1/69 ('Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:.....x - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178') o

Em julgamento posterior, realizado em 25 de maio de 1983,⁶¹ o Pleno do STF, ao analisar o RE nº 95.398-1,⁶² tendo por objeto contribuições previdenciárias – e não a contribuição para o PIS – trouxe a discussão acerca da natureza jurídica das contribuições novamente à balha.

Ao proferir seu voto, o relator do feito, Ministro Soares Muñoz reconheceu ser a natureza jurídica das contribuições questão controvertida. Mencionou a doutrina de Elcir Castello Branco, segundo o qual as contribuições seriam identificadas com os tributos apenas pelo aspecto compulsório e pela natureza pública de seus serviços. Segundo o texto referido, as contribuições previdenciárias obedeciam aos planos atuariais e às reservas constituídas para tais fins, e não atendiam ao princípio da anuidade e autorização orçamentária, os quais eram características dos tributos, que tinham na legalidade e anuidade seus elementos essenciais. Acrescentou, ainda, o fato de as prestações previdenciárias serem aleatórias e as de ordem tributária serem vinculadas e comutativas, destinando-se aos serviços previstos. Finalmente, afirmou a imprescritibilidade das contribuições no que tangia aos benefícios e, por este motivo, as mesmas possuíam prazo mais elástico no tocante à cobrança dos seus créditos, trintenário no caso; ao contrário dos tributos, cujo prazo prescricional era de cinco anos. A conclusão do doutrinador citado no voto, a partir da qualificação proposta pelo mesmo de incongruências entre contribuições e tributos, foi de que as primeiras não pertenciam ao Sistema Tributário Nacional, mas ao Plano ou Sistema de Previdência Social.

Em contraposição ao argumento doutrinário, o relator fez referência ao voto do Ministro Moreira Alves, proferido no RE nº 86.595/BA, transcrevendo-o e afirmando ter

que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo artigo 43.

Portanto, de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27 à Emenda Constitucional nº 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda nº 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, conseqüentemente, quanto a prescrição e a decadência, o Código Tributário Nacional."

⁶¹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 05.08.1983.

⁶² RE nº 95.398-1/SP:

"EMENTA: - Contribuição Previdenciária. Emenda Constitucional nº 8, de 1977. Falta de prequestionamento. Incidência da Súmula 282."

o mesmo salientado o caráter tributário das contribuições previdenciárias até o advento da EC nº 8, de 1977. Adotando o precedente de plenário, o relator apontou a natureza tributária das contribuições previdenciárias referidas no feito, pertinente ao exercício de 1976.

Ainda na análise do mesmo RE nº 95.398-1/SP, o Ministro Oscar Corrêa igualmente ressaltou a existência de divergências não pacificadas quanto à natureza das contribuições. Segundo argumentou, as dificuldades de receita por parte do poder público fizeram com que esse interviesse nas mais diversas atividades sociais, através da imposição de contribuições diversas; gerando a reação dos contribuintes por elas atingidos.

Sobre a questão propriamente dita, iniciou destacando ser usual afirmar que até o advento da EC nº 08/77 não se recusava a essas contribuições o caráter marcadamente tributário. A fundamentação para tanto estaria nos artigos 165, inciso XVI,⁶³ e no artigo 21, parágrafo 2º, inciso I,⁶⁴ ambos da EC nº 01/69, ao último principalmente, por estar incluído no Sistema Tributário Nacional, embora o artigo 18, também da EC nº 01/69, só fizesse referência à contribuição de melhoria e não à contribuição previdenciária.⁶⁵

Destacou ter a redação do artigo 21, ao autorizar a União a instituir contribuições, fazendo remissão ao item I do próprio artigo, facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas das mesmas, ou suas bases de cálculo, fazendo com que

⁶³ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI - previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado;

(...)"

⁶⁴ Vide nota nº 49.

⁶⁵ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

(...)

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

(...)"

essas não estivessem submetidas ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 153, parágrafo 29,⁶⁶ da EC nº 01/69.

A partir de tal premissa, anotou que, embora incluídas no capítulo referente ao sistema tributário, as contribuições não foram listadas entre os três grandes gêneros tributários – impostos, taxas e contribuições de melhoria – ou mesmo como empréstimo compulsório.⁶⁷ Por outro lado, em função de sua origem e finalidade – ou foram criadas para atender à intervenção no domínio econômico e destinadas ao custeio dos respectivos serviços, ou foram criadas para atender aos encargos da previdência social – lhes foi tirada a necessidade de prévia autorização orçamentária, bem como o respeito ao princípio da anualidade, da mesma forma como ocorria com o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Transportes e o de Imposto de Guerra, afirmou, citando o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Sob o argumento de simplificação de raciocínio, o Ministro Oscar Corrêa admitiu serem as contribuições sociais tributos porque impostas ao contribuinte, mas destacou que eram “sui generis”, autônomas e especiais, porque despidas das características dos outros tributos. Citou, para sustentar sua posição, a doutrina de Aliomar Baleeiro, Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Inocêncio Mártires Coelho e

⁶⁶ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

“Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição. ”

⁶⁷ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I – taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada.

(...)

§ 3º. Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.”

Sacha Calmon Navarro Coelho. Usando o verbo de Rubens Gomes de Souza, consagrado no artigo 3º do CTN,⁶⁸ ressaltou não serem os tributos conceituados pela sua denominação, mas por suas características, no caso o fato de serem prestação compulsória instituída em lei; prestação pecuniária em moeda, ou cujo valor nela se pudesse exprimir; prestação que não constituía sanção de ato ilícito; e prestação cobrada por atividade plenamente vinculada.

Em seu entendimento, as contribuições não tinham a mesma regulamentação dos demais tributos, estando sujeitas apenas ao princípio da legalidade. Distinguindo, ainda, que enquanto os demais tributos eram cobrados tendo em vista despesas estatais previamente fixadas para o exercício financeiro, as contribuições eram fixadas e exigidas segundo critérios como o custeio variável, como os cálculos atuariais ou, ainda, como o cálculo de prestações e recolhimentos, afirmou o Ministro Corrêa, citando a doutrina de Geraldo Ataliba. Assim, entendeu que, para a intervenção no domínio econômico, ou no interesse da previdência social, ou de categorias profissionais, a União poderia instituir contribuições, imediatamente cobráveis, ou alteráveis, de acordo com a conveniência que reconhecesse; subordinando-se unicamente à condição geral de legalidade. Ressalvou ser essa a interpretação mais afinada à linha autoritária do texto da EC nº 01/69, o qual, em seu entender, objetivou ressalvar ao Poder Executivo a maior amplitude de ação, sem a interferência do Legislativo e mesmo do Judiciário.

No entender do Ministro Oscar Corrêa, a EC nº 08/77, apenas confirmou a tipicidade tributária das contribuições, não lhe modificando o significado, a natureza, nem a força impositiva. Conforme explicitou, “interesse da previdência social” (artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, da EC nº 01/69) não diferia de “atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social” (EC nº 08/77), porque na verdade, lembrou, se aproveitara a redação da Constituição de 1967 (artigo 158, parágrafo 2º⁶⁹), e a finalidade continuou a mesma – atender à previdência social.

⁶⁸ Código Tributário Nacional:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁶⁹ Constituição Federal de 1967 (texto original):

Ressaltou, ainda, nada ter modificado à natureza e qualidade das contribuições, o acréscimo ao artigo 43 da EC nº 01/69, do item X, tendo o mesmo apenas explicitado atribuição que já era do Congresso Nacional.

A partir do histórico da questão, desde a Constituição Federal de 1946, e valendo-se inclusive do parecer originado do voto do Ministro Moreira Alves no RE nº 86.595/BA, argumentou que a modificação do parágrafo 2º do artigo 21 não alterara o resultado da especificação, nem a competência, enquanto o acréscimo do inciso X ao artigo 43, apenas explicitara as contribuições previstas no texto constitucional, visando oportunizar à União a imposição dessas contribuições, como autênticos tributos, tentando excluir sua criação da órbita do Congresso Nacional, autorizando a instituição por Decreto-lei, em vez de lei.⁷⁰

Com base nisso, concluiu Oscar Corrêa, as contribuições sociais não apenas tinham natureza tributária antes do advento da EC nº 08/77 como continuaram a tê-la após a publicação da mesma.

O hoje extinto TFR também se debruçou sobre a questão da natureza jurídica das contribuições sociais. No julgamento da AC nº 71.525/MG,⁷¹ realizado em 08 de junho de 1981, o Ministro Carlos Mário Velloso, posteriormente indicado ao STF, em seu voto, fez aprofundado estudo doutrinário acerca do tema. Começou afirmando que, em seu entendimento, contribuição previdenciária tinha natureza tributária, razão pela qual sujeitava-se ao regime tributário do CTN. Buscou o argumento de Geraldo Ataliba, de que, caso assim não fosse, seria inconstitucional, vez que qualquer exigência de

"Art.158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social:

(...)

§ 2º - A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei."

⁷⁰ O Ministro Oscar Corrêa chega a argumentar que a inclusão dos artigos relativos às contribuições no texto da EC nº 08/77, em momento que o Congresso Nacional estava fechado, não poderia ter outro objetivo que não permitir que o Poder Executivo pudesse legislar sobre a matéria.

⁷¹ AC nº 71.525/MG:

"Ementa: I - Contribuição previdenciária é tributo, sujeita, como tal, às regras legais atinentes ao regime tributário, inclusive quanto aos prazos de decadência e prescrição regulados no CTN.

II - Se a paralisação do feito ocorre por culpa exclusiva do exequente, por mais de cinco anos, dá-se a prescrição intercorrente.

III - Recurso desprovido."

dinheiro feita pelo Estado somente poderia configurar tributo, requisição ou confisco. Segundo este, a mencionada contribuição era exigida compulsoriamente, ajustando-se à definição de tributo trazida pelo artigo 3º do CTN⁷². Saliou, também, embasado no CTN,⁷³ ser irrelevante a destinação legal do produto de sua arrecadação para a conceituação de sua natureza específica; ou como na lição de Ataliba, no voto transcrito, independente do nome que lhe é dada, toda obrigação pecuniária 'ex lege' em benefício de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública, é tributo e submete-se ao regime tributário. Ainda no tema, adotou a concepção de Rubens Gomes de Souza, de tripartição dos tributos em impostos, taxas e contribuições.

Analisando especificamente a EC nº 08/77, o Ministro Velloso afirmou ter o texto da EC nº 01/69 (artigo 21, parágrafo 2º, inciso I) liquidado, irremediavelmente, as opiniões dos que negavam o caráter tributário das contribuições. Mencionando o voto do Ministro Moreira Alves, no RE nº 86.595/BA, concordou com a afirmação de que o elaborador da EC nº 08/77 quisera mudar a redação dada pela EC nº 01/69 pretendendo retirar das contribuições o seu caráter tributário. Ressaltou, no entanto, divergir da conclusão de que o legislador constituinte conseguiu o seu intento.

Em seu entender, a mera retirada das contribuições do capítulo destinado ao sistema tributário não era suficiente para alterar-lhes a natureza jurídica. Ilustrando, citou que colocar um nome de mulher em um homem não faz com que este deixe de ser homem. Assim, valendo-se da lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, reiterou a importância da natureza jurídica do instituto, a qual define-se em razão de certos princípios científicos, sendo o tributo caracterizado pela sua essência jurídica – pelo fato de ser prestação pecuniária compulsória em favor do estado ou de pessoa por este indicada, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei – e, dessa forma, sujeito à disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas gerais complementares.

⁷² Vide nota nº 68.

⁷³ Código Tributário Nacional:

"Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

(...)

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Velloso concluiu sua argumentação ainda citando Navarro Coelho, para quem considerar uma prestação pecuniária compulsória imposta unilateralmente aos cidadãos, tendo por fato gerador uma situação lícita qualquer, ora como tributo, ora não, dificultaria a própria aplicação do direito à vida.

Em outro julgamento daquela mesma Corte Recursal, igualmente da 4ª Turma, quando apreciou a AC nº 63.656-AL,⁷⁴ em 14 de dezembro de 1983,⁷⁵ foi analisada especificamente a natureza jurídica da contribuição para o PIS. Na ocasião, sendo relator também o Ministro Carlos Velloso, esse proferiu voto afirmando inegavelmente o caráter tributário da contribuição. Trazendo a lição de Geraldo Ataliba, que, referindo-se ao artigo 6º, parágrafo único da LC nº 07/70, afirmara ser patente o cunho compulsório das contribuições para o PIS, devidas por autoridade de lei; para concluir que se está diante de tributo, nos exatos termos definidos pelo artigo 3º do CTN.

Velloso buscou no texto da própria LC nº 07/70 justificativas para seu argumento, ressaltando que o artigo 10 daquele diploma legal afirmava serem as obrigações das empresas, dali decorrentes, de caráter exclusivamente fiscal.⁷⁶ Assim, sustentou ser a exação em tela um tributo, e como tal, classificada como contribuição. Citou como fundamento a doutrina de Rubens Gomes de Souza, para quem as contribuições não são apenas as de melhoria. Citou também a lição de Geraldo Ataliba, segundo a qual a designação contribuição parafiscal não retirava de um tributo seu caráter tributário, e de que, independente do nome que se dê, toda a obrigação

⁷⁴ AC nº 63.656/AL:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA. SUNAB. PORTARIA SUPER Nº 38, de 1971. Lei Complementar nº 7, de 1970.

- I. A contribuição para o PIS tem natureza tributária, classificada como contribuição especial, ou parafiscal, assim um 'tertium genus' tributário, desta forma submetida ao regime tributário.
- II. O PIS, por ser tributo, deve integrar os cálculos da fórmula CLD da Portaria SUPER nº 38, de 1971.
- III. Recurso desprovido."

⁷⁵ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01.03.1984.

⁷⁶ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

"Art. 10. As obrigações das empresas, decorrentes desta lei, são de caráter exclusivamente fiscal, não gerando direitos de natureza trabalhista nem incidência de qualquer contribuição previdenciária em relação a quaisquer prestações devidas, por lei ou por sentença judicial, ao empregado."

pecuniária “ex lege” em benefício de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública, era tributo e submetia-se ao chamado regime tributário.

Os mesmos argumentos foram mencionados pelo Ministro Velloso, no voto proferido no MS nº 97.775/DF,⁷⁷ cujo objeto era a contribuição ao FINSOCIAL, apreciado pelo Plenário do TFR, em 09 de junho de 1983⁷⁸, no qual afirmou ser partidário da divisão tripartite do tributo nas espécies imposto, taxa e contribuição, o que não autorizava a afirmativa no sentido de que estas últimas, sob a denominação de parafiscais, teriam sistema fiscal autônomo; voltando a afirmar estarem as contribuições sujeitas às regras do regime tributário.

⁷⁷ MS nº 97.775/DF:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL.

1º) - MANDADO DE SEGURANÇA. - LEI EM TESE. - DECRETO-LEI 1.940, DE 25.05.82 (FINSOCIAL) - PORTARIA MINISTERIAL Nº 119, DE 22.06.82, QUE O REGULAMENTOU. - ATO INDIVIDUALIZADOR DA NORMA. - AUTORIDADE COATORA.

A Portaria Ministerial, ao estabelecer, – sob pena de sanções e sem possibilidade de recuperação do que for recolhido, ‘o prazo dentro do qual deverá ser recolhida a contribuição, a forma de cálculo deste e que, se não efetuado dito recolhimento, será o quantitativo respectivo acrescido de correção monetária, juros e multa de mora, tornou concreta a exigência do pagamento respectivo independentemente de atuação de qualquer autoridade, sendo cabível, conseqüentemente, a impugnação de tal exigência ao fundamento de inconstitucionalidade das normas legais instituidoras da contribuição.’

2º) - TRIBUTO. - INSTITUIÇÃO POR DECRETO-LEI. - CONSTITUIÇÃO, ART. 55, II.

Tranquilo, em jurisprudência, o entendimento de que, cumprido o requisito do art. 55, II, da Constituição Federal, o tributo pode ser criado ou majorado por Decreto-lei. Antecedentes do S.T.F. e do T.F.R.

3º) - IMPOSTO. - CONTRIBUIÇÃO. DISTINÇÃO LEGAL E DOCTRINÁRIA DAS DUAS FIGURAS.

A exação instituída pelo Decreto-lei 1.940/82, art. 1º e §§, formalmente denominada contribuição, em realidade não reúne os requisitos necessários para ser considerada como contribuição destinada ao custeio da intervenção do domínio econômico; ou interesse de categorias profissionais, ou, ainda, com as que colimam atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social - Constituição - arts. 21, §§ 2º e 43, incisos I a X.

4º) - Investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor a cujo custeio a contribuição em causa se destina, pela pequena natureza mesma deles, se situam, obviamente, no campo de atuação da União, seguindo-se porque devem ser atendidos com os recursos provenientes dos impostos previstos em competência ordinária.

5º) - Sob a qualificação de contribuição, surpreendem-se, no Fundo de Investimento Social - (FINSOCIAL), dois impostos genuínos, o primeiro, inominado, mas que se compreende na competência residual da União - (Constituição - art. 18, §§ 5º e 21, § 1º), e o segundo, que configura hipótese típica de adicional do imposto de renda, cujo recolhimento não se permite no mesmo exercício em que tenha sido instituído. - Constituição - art. 153, § 29.

Segurança deferida, em parte, em homenagem em princípio constitucional de anualidade dos tributos, para livrar os contribuintes impetrantes do recolhimento da exação no exercício de 1982."

⁷⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08.03.1984.

Nesse feito, o relator para o acórdão, Ministro Moacir Catunda ressaltou em seu voto, rapidamente, que a legislação fornecia os conceitos dos tributos denominados impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo silente a respeito do conceito de contribuição, no sentido genérico. No entanto, ressaltou, a doutrina fixara o entendimento de que, para a exigência caracterizar-se como contribuição, teria de haver referibilidade pelo menos indireta, no ato instituidor, entre a atuação estatal e o contribuinte. No caso, o entendimento de ser a contribuição social tributo, na linha defendida por Velloso e Catunda, fora adotado como pressuposto para o julgamento.

Embora a natureza jurídica das contribuições, após a edição da EC nº 08/77, já tivesse gerado diversas discussões, como as acima retratadas, especificamente sobre a natureza jurídica da contribuição para o PIS, o Plenário do STF pronunciou-se apenas quando da análise do RE nº 100.790-7/SP,⁷⁹ ocorrida em 15 de agosto de 1984.⁸⁰ A questão discutia a possibilidade de exigência da contribuição cumulativamente ao imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais – IUCLEEM. Em seu voto, o relator, Ministro Francisco Rezek, argumentou que o artigo 217 do CTN⁸¹ ensinava que a regra de exclusividade do IUCLEEM não constituía obstáculo à incidência e à exigibilidade das contribuições sociais.

⁷⁹ RE nº 100.790-7/SP:

"EMENTA: - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

A regra da exclusividade do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade de contribuição como a do PIS, que não tem natureza tributária."

⁸⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 13.03.1987.

⁸¹ Artigo 217 do CTN:

"Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

Entendendo que tais contribuições tinham natureza tributária, sua cobrança, frente ao disposto no artigo 21, inciso VIII, da Constituição Federal então vigente,⁸² somente poderia ser assentado, até 1977, na tese da diversidade do fato gerador entre ambos.

Na visão do Ministro Rezek, citando o entendimento do Ministro Moreira Alves no RE nº 86.595/BA, a EC nº 08/77 excluiu as contribuições sociais da categoria de tributos, ao reformular o inciso I do parágrafo 2º do artigo 21, acrescentando, ao mesmo tempo, o inciso X ao artigo 43, no qual as contribuições sociais se apartam dos tributos; tendo assim, as contribuições porventura vestidas de caráter tributário antes da edição da emenda, perdido essa qualidade por expressa vontade do constituinte derivado.

O relator enfrentou parte da doutrina, a qual afirmava que embora o constituinte pretendesse retirar o caráter tributário das contribuições sociais, esse intento malogrou. De início, utilizou como argumento o histórico da emenda, reconhecido pelos próprios doutrinadores. Em seguida, ressaltou não conhecer o poder constituinte derivado limites materiais outros além da salvaguarda da forma federativa do Estado e do regime republicano, para afirmar que, se por qualquer motivo, quis o constituinte dar enfoque distinto às contribuições sociais, não se pode desautorizá-lo em nome de concepções doutrinárias. Argumentou não se tomar como absurdo quando o legislador, mesmo o ordinário, dentro dos limites constitucionais, equipara coisas distintas ou preveja tratamento diversificado para coisas semelhantes, em nome da conveniência legislativa.⁸³

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei."

⁸² Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

VIII – produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas."

⁸³ No voto são dados exemplos bastante elucidativos, como o fato de pouco importar que o servidor de uma sociedade de economia mista não seja efetivamente um funcionário público, se assim o quiser tratar o legislador penal; ou ainda, no caso do Código do Ar, que qualificara, para seus efeitos, como território brasileiro, a aeronave da força aérea nacional, onde quer que a mesma se encontrasse, o que aconteceria independentemente de a doutrina querer demonstrar que essa aeronave, pousada em solo suíço ou sobrevoando o Oceano Índico, não estaria fisicamente no território nacional.

Afastou a idéia de se criar uma escala hierárquica do ordenamento jurídico, superior à própria Constituição Federal, composto pelos valores doutrinários. Em sua opinião, a legislação não podia ser considerada inválida por ferir os conceitos postos pela doutrina.

Especificamente acerca do conflito entre o PIS e o IUCLEEM, citou o magistério de Aliomar Baleeiro, que analisando o artigo 217 do CTN não disse, em momento algum, ser o mesmo conflitante com a regra constitucional da exclusividade do imposto único.

Ainda analisando o RE nº 100.790-7/SP, em voto bastante direto, o Ministro Aldir Passarinho concluiu que, com a EC nº 08/77 as contribuições foram excluídas do conceito de tributo; se assim não fosse, não haveria razão para ser acrescido o inciso X ao artigo 43 da EC nº 01/69.

No mesmo julgamento, o Ministro Oscar Corrêa, em voto-vista, registrou não concordar com o entendimento – segundo ele, apoiado pela maioria esmagadora, senão com seu único dissenso – de a EC nº 08/77 ter tido o condão de retirar o caráter tributário das contribuições sociais, fazendo referência às razões expostas no voto por ele mesmo proferido no RE nº 95.398-1/SP. Destacou a necessidade de tratar especificamente da contribuição para o PIS, o que passou a fazer na oportunidade.

Corrêa registrou o objetivo da criação do PIS, visando a participação dos trabalhadores no desenvolvimento nacional. Afirmou que a LC nº 07/70 definira as obrigações das empresas como de caráter exclusivamente fiscal.⁸⁴ Daí depreender-se o caráter de tributo da contribuição para o PIS, com as características da exação, definidas pelo artigo 3º do CTN, como fez, inclusive, Geraldo Ataliba, ao classificar a contribuição como imposto. Ressaltando entender que devesse ser classificada como contribuição, citou possuírem o mesmo entendimento Hamilton Dias de Souza e Carlos Mário Velloso. Respondeu ainda ao argumento que invocava o artigo 217 do CTN.⁸⁵ Em seu entender, se, em verdade, esse artigo expressamente previsse a não exclusão da incidência e exigibilidade das contribuições que enumera, também era verdade que o

⁸⁴ Vide nota nº 76.

⁸⁵ Vide nota nº 81.

CTN – Lei nº 5.172, de 25.10.66 – fora votado na vigência da EC nº 18/65 e a posterior promulgação da Constituição de 1967 e da EC nº 01/69 alterara essa situação. Continuando, disse ter a Constituição de 1967 determinado uma única incidência sobre as operações tributadas pelo IUCLEEM, proibindo a incidência de qualquer outro tributo sobre essas operações; proibição mantida pela EC nº 01/69. Assim, como o artigo 217 do CTN opõe-se a essa proibição, entendeu não poder o mesmo subsistir contra o texto constitucional expresso, de incontestável predomínio.

Corrêa continuou respondendo ao voto de Rezek, o qual, contrariando a convicção daquele, desde o julgamento do RE nº 86.595/BA, reprisou entendimento do STF de que a partir da EC nº 08/77 as contribuições sociais não se enquadravam entre os tributos, deixando, portanto, de ter natureza tributária. Acrescentou não se materializar a pretensão do legislador senão no texto editado e, se esse não alcançava o objetivo que tinha em vista, não haveria de o intérprete admiti-lo, fundado na intenção promotora da reforma. Ressaltou que a pretensão da EC nº 08/77 de retirar das contribuições o caráter tributário estava expresso na fundamentação da proposta, apenas não tendo atingido seu intento com a redação final da alteração resultante dessa propositura. A doutrina não queria desautorizar a pretensão do legislador, mas sim apontar falha do enunciado da norma, que não atingira o objetivo pretendido por aquele. Assim como as concepções doutrinárias não podiam opor-se ao texto das leis, também não se admitia que a essas sobrelevasse a intenção que as ditou. Portanto, isento ficaria o juiz que aplicasse o texto expresso, independentemente da intenção que o originou.

Ainda respondendo ao voto do relator, o Ministro Corrêa transcreveu longa passagem da obra de Aliomar Baleeiro, mais especificamente o comentário ao artigo 74 do CTN, da qual resta a afirmação de que o imposto único é único, não havendo portanto razão para voltar ao tema quando trata do artigo 217 também do CTN.

Concluiu, no entanto, que o Plenário do STF, desde o julgamento do RE nº 86.595/BA acolhera a tese de que a partir da EC nº 08/77 as contribuições deixaram de ter caráter tributário; e mesmo discordando desse entendimento, não desconhecia-o, nem lhe negava obediência.

Em pronunciamento posterior, ainda no julgamento do mesmo RE nº 100.790-7/SP, o Ministro Moreira Alves apresentou mais um argumento em favor da tese colocada por Rezek. Lembrou que pelo sistema anterior à EC nº 08/77, por força do artigo 21, parágrafo 2º, da Constituição Federal, todas as contribuições podiam ter sua alíquota modificada por decreto. Assim, como tinha natureza tributária, não se lhes aplicava o princípio da anterioridade, porque ocorreria uma das exceções previstas no parágrafo 29, do artigo 153, da Constituição então vigente.⁸⁶ Com a EC nº 08/77, as contribuições foram retiradas do texto do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 21 e incluídas no inciso X, do artigo 43, também da Constituição. Em razão disso, entendendo-se terem as contribuições sociais caráter tributário, estariam sujeitas ao princípio da anterioridade e, se a Previdência Social estivesse em situação financeira precária no início de um ano, teria de esperar até o começo do ano seguinte para aumentar o valor das contribuições. Acrescentou ser evidente que tal fato não estava na intenção do Constituinte ao aprovar a EC nº 08/77, não fazendo sentido que esse fizesse tamanha modificação, com o intento de, mantendo o caráter tributário das contribuições, sujeitá-las ao princípio da anterioridade, o que poderia, em seu modo de ver, até prejudicar seriamente a viabilidade do sistema previdenciário nacional.

Em julgamento posterior, do RE nº 100.249-2/SP,⁸⁷ realizado pelo Plenário do STF em 02 de dezembro de 1987,⁸⁸ analisando a natureza jurídica de outra

⁸⁶ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

(...)"

⁸⁷ RE nº 100.249-2/SP:

"EMENTA: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei nº 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de

contribuição, destinada ao FGTS, o Ministro Néri da Silveira lançou novas luzes sobre o tema. O Ministro Oscar Corrêa, relator do feito, baseando-se no acórdão recorrido, proferido pelo TFR,⁸⁹ reiterou seu entendimento sobre a matéria, salientando que a jurisprudência do STF já havia firmado entendimento quanto ao caráter tributário das contribuições previdenciárias anteriormente à EC nº 08/77, fez referência ao precedente firmado no RE nº 86.595/BA, ressaltando ter ele próprio não só acolhido tal interpretação como declarava que essa natureza tributária não foi desfigurada pela EC nº 08/77, a qual, em seu entender, não lhes modificou a natureza.

Apresentando suas razões, Néri da Silveira iniciou afirmando que a EC nº 18, de 1º de dezembro de 1965 não autorizara se compreendessem no âmbito do sistema tributário nacional as contribuições previdenciárias, estabelecendo que esse sistema compunha-se exclusivamente de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Indo além, afirmou que no conceito de taxa e contribuição de melhoria não havia como se concluir que estavam compreendidas as contribuições para a previdência social. Com o surgimento do CTN, esse conceito fora reprisado.⁹⁰ Posteriormente, com o advento do Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, fora acrescido ao CTN o artigo 217,⁹¹ referente às contribuições para fins sociais, dispositivo que, todavia, não tivera a virtude de alterar a enumeração original do CTN, ou mesmo de determinar a integração dessas

natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação."

⁸⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01.07.1988.

⁸⁹ Ementa do TFR retirada do voto proferido no RE nº 100.249-2/SP:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DO FGTS – PRESCRIÇÃO.

Os recolhimentos para o Fundo de Garantia, constituindo-se de prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, sem configurar sanção indenizatória ou punitiva por ato ilícito, são tributos (CTN, arts. 3º e 217, IV).

A prescrição da ação de cobrança é de cinco anos (CTN art. 174).

Negou-se provimento aos recursos."

⁹⁰ Código Tributário Nacional:

"Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

⁹¹ Vide nota nº 81.

contribuições no sistema tributário nacional. A fim de comprovar sua tese, transcreveu a motivação que gerou a edição do Decreto-lei nº 27/66,⁹² no qual afirmava-se expressamente que as contribuições sociais eram incidentes e exigíveis paralelamente ao sistema tributário nacional, concluindo que nunca havia sido interesse do legislador conferir natureza tributária a essas contribuições, o que, reafirmou, não fora feito com o advento do artigo 217 do CTN.

Prosseguindo, lembrou que a mesma sistemática tinha sido mantida pela Constituição de 1967, a qual estabeleceu a composição do sistema tributário nacional por impostos, taxas e contribuições de melhoria, tratando de contribuições sociais apenas no capítulo destinado à ordem econômica e social. Anotou ainda que, com a EC nº 01/69 também não se mandou aplicar a essas contribuições as normas gerais de direito tributário, seguindo o sistema anterior. Em seu entender, não cabia conferir caráter tributário às contribuições sociais, mesmo no período de vigência da EC nº 01/69, até o advento da EC nº 08/77, uma vez que não possuíam caráter tributário, desde o surgimento da EC nº 18/65, instituidora do sistema tributário nacional. Esse entendimento foi, no julgamento em questão, adotado pela maioria dos Ministros, vencido apenas o Ministro Oscar Corrêa.

Especificamente com referência à contribuição para o PIS, no entanto, o entendimento que prevaleceu no STF foi o do precedente de Plenário, firmado na votação do RE nº 86.595/BA, extraído do voto do Ministro Moreira Alves e também no RE nº 100.790-7/SP, firmado no voto do Ministro Francisco Rezek. Concluiu-se, portanto, ser tributária a natureza jurídica da contribuição para o PIS, desde sua instituição, pela LC nº 07/70 até o advento da EC nº 08/77. Tendo perdido essa natureza, por vontade expressa do legislador, a partir de então – e enquanto vigente a Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a EC nº 01/69.

Esse posicionamento foi ratificado em outros julgados, como é o caso do RE nº 103.089-5/SP,⁹³ julgado em 1º de dezembro de 1987,⁹⁴ apreciado pela Segunda Turma

⁹² "Considerando a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e da exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;"

⁹³ RE 103.089-5/SP:

do STF. Em seu voto, o relator do feito, Ministro Aldir Passarinho, fazendo expressa referência ao RE nº 100.790-7/SP, ratificou encontrar-se definido na Corte Suprema que as contribuições sociais, e a do PIS especificamente, até a EC nº 08/77, se incluíam no gênero tributo, deixando de assim serem consideradas a partir de então.

Adotado esse entendimento, o Ministro Alfredo Buzaid, relator do Agravo Regimental proposto nos autos de Agravo de Instrumento – AG nº 96.932-2/SP,⁹⁵ analisado pela Primeira Turma do STF em 22 de junho de 1984,⁹⁶ classificou a contribuição para o PIS, após o advento da EC nº 08/77, como contribuição social. Em seu entender, o imposto diferia da contribuição social. Enquanto o imposto era, por definição legal, o tributo cuja obrigação tinha por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, a contribuição social, ao contrário, tinha um objetivo específico e próprio. Assim, a distinção de ambos estaria em seus objetivos. Em conclusão, afirmou estar convencido de não ser a contribuição social um imposto, tendo o próprio legislador constituinte, ao inseri-la no inciso X, do artigo 43 da Constituição, a intenção de retirá-la do capítulo do sistema tributário. Dessa forma, em seu entender, a contribuição social era um “tertium genus” e por isso passível de coexistir com o imposto.

"EMENTA: PIS. Natureza jurídica. PIS na base de cálculo do IPI. Situação anterior à Emenda Constitucional nº 8/77.

Óbice regimental do inc. VIII, do art. 325 do RI/STF. Exame do extraordinário ante as exceções previstas no 'caput' do mesmo art. 325 (redação anterior à Emenda Regimental nº 2/85).

Não é possível, por falta de prequestionamento, o exame do extraordinário pela letra 'd' do art. 119, III, da C.F., de vez que os assuntos versados nas súmulas 71 e 546, das quais o acórdão teria divergido, não foram nele debatidos, com incidência, assim, da súmula 282, e nem cabendo, ainda, decidi-lo frente a invocados dispositivos do CTN, em razão do óbice previsto no inc. VIII do art. 325 do RI/STF.

Passível de apreciação o extraordinário, pelo enfoque constitucional, quanto à natureza tributária do PIS, tem-se ser ele considerado tributo até o advento da Emenda Constitucional nº 8/77, perdendo tal natureza jurídica a partir de então.

A possibilidade de inclusão ou não do PIS, na base de cálculo do IPI, a partir de quando deixou ele de ser considerado tributo, não se eleva nível constitucional, havendo de ser apreciado o tema ante a legislação instituidora daquele ônus (LC nº 7/70) e da disciplinadora do IPI."

⁹⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15.04.1988

⁹⁵ AG nº 96.932-2/SP:

"EMENTA: - 1. Tributário. PIS e Imposto único. Compatibilidade.

2. O PIS não instituiu um imposto, mas uma contribuição, autorizado pelo art. 43, X da Constituição da República tendo por finalidade cumprir o art. 165, V da Constituição da República.

3. Agravo regimental a que se nega provimento."

⁹⁶ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 17.08.1984.

Ainda analisando os efeitos da EC nº 08/77, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, as duas Turmas do STF enfrentaram a alegação de que a contribuição para o PIS teria sido revogada com o advento da citada EC nº 08/77.

A Primeira Turma apreciou o RE nº 149.524-3/RJ,⁹⁷ em 26 de abril de 1994,⁹⁸ tendo como relator o Ministro Moreira Alves. A alegação posta foi de que o PIS-faturamento, devido pelas empresas, havia sido revogado pela EC nº 08/77. Por ter perdido sua natureza tributária, essa contribuição passara a fundar-se no artigo 43, inciso X, combinado com o artigo 165, inciso V,⁹⁹ ambos da EC nº 01/69, e este só admitia a participação dos empregados nos lucros das empresas e excepcionalmente na gestão dela, nos termos de determinação legal. Adotando fundamentação constante do parecer da Procuradoria-Geral da República, Moreira Alves considerou que o direito fundamental assegurado aos trabalhadores fora a integração na vida e no desenvolvimento da empresa, e não a participação nos lucros e excepcionalmente na gestão, que eram alguns dos meios para a realização daquele direito. Prosseguiu, afirmando que não havia óbice constitucional à instituição de contribuição social criada para custear o encargo previsto no inciso V do artigo 165 da EC nº 01/69, com outra incidência que não o lucro da empresa, aceitável, portanto a incidência sobre

⁹⁷ RE nº 149.524-3/RJ:

"EMENTA: – Contribuição para o PIS.

- O Plenário desta Corte, ao julgar o RE nº 148.754, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

- Improcedência da alegação de que o PIS incide sobre o faturamento das empresas foi revogado pela Emenda Constitucional nº 8/77, porquanto não é exato pretender-se que, tendo perdido essa contribuição sua natureza tributária em virtude da referida Emenda, passou ela a fundar-se no artigo 43, X, combinado com o artigo 165, V, ambos da Constituição de 1969, e este só admitia a participação dos empregados nos lucros das empresas e excepcionalmente na gestão dela, segundo o estabelecido na lei. Em verdade, o direito assegurado pelo inciso V do artigo 165 da Emenda Constitucional nº 1/69 foi o da integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa, sendo a participação nos lucros e excepcionalmente na gestão alguns dos meios para que esse direito fosse realizado.

Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido."

⁹⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 07.10.1994.

⁹⁹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;"

faturamento, folha de pagamento ou receita operacional bruta, desde que tal contribuição guardasse pertinência com o objetivo constitucional de promover a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa.

O mesmo tema foi abordado pela Segunda Turma, ao apreciar o RE nº 153.792-2/RJ,¹⁰⁰ em 23 de fevereiro de 1996,¹⁰¹ no qual o relator, Ministro Francisco Rezek, referiu-se ao entendimento da Primeira Turma no RE nº 149.524-3/RJ, adotando-o como precedente.

¹⁰⁰ RE nº 153.792-2/RJ:

"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DAS EMPRESAS: LEGITIMIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

III - Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754.

IV - O artigo 165-V da Constituição de 1969 não limitou o direito do trabalhador à participação nos lucros, mas garantiu-lhe a integração na vida e no desenvolvimento da empresa, figurando aquela como uma das formas de realização desse direito. A norma constitucional não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade da contribuição para o PIS sobre o faturamento das empresas. Precedentes.

Recurso extraordinário conhecido e provido em parte."

¹⁰¹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10.05.1996.

3. DECRETOS-LEIS N^{OS} 2.445/88 E 2.449/88

3.1. EDIÇÃO DOS DECRETOS-LEIS N^{OS} 2.445/88 E 2.449/88

Em junho de 1988 a legislação de regência do PIS sofreu severas mudanças, com a edição do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988 – o qual teve sua redação alterada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.¹⁰²

Por força desses decretos-leis, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais para o PIS/PASEP, feitas com recursos próprios dos contribuintes, tiveram modificada sua forma de cálculo.¹⁰³ Especificamente as pessoas jurídicas de direito privado, referidas na LC nº 07/70,¹⁰⁴ passaram a ter suas contribuições calculadas sob a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta.¹⁰⁵

¹⁰² Com as alterações trazidas pelo Decreto-lei nº 2.449/88, e seguindo o disposto no artigo 3º deste, o Decreto-lei nº 2.445/88 foi republicado no Diário Oficial da União de 22 de julho de 1988. Usualmente, refere-se aos mesmos conjuntamente, fazendo menção aos "Decretos-leis n^{OS} 2.445 e 2.449/88."

¹⁰³ Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988.

"Art. 1º. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:"

¹⁰⁴ Deve ser ressaltado que o artigo 1º do Decreto-lei nº 2.445/88, além das pessoas jurídicas de direito privado, trata também das contribuições devidas aos Fundos de Participação do PIS e do PASEP, pela União, Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios; autarquias e entidades de fiscalização do exercício de profissões liberais; empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias; e sociedades cooperativas. Tais contribuintes, que não constavam da redação original da LC nº 07/70, pois eram contribuintes do PASEP, instituído pela LC nº 08/70, passaram a integrar o corpo de contribuintes do PIS/PASEP, por força da unificação dos fundos, estabelecida, a partir de 1º de julho de 1976, por força da LC nº 26, de 11.09.1975.

¹⁰⁵ Decreto-lei nº 2.445/88, de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 1º. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

(...)

V - demais pessoas jurídicas de direito privado, não compreendidas nos itens precedentes, bem assim as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, inclusive as Serventias Extrajudiciais Não Oficializadas e as sociedades cooperativas, em relação às operações praticadas com não cooperados: 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta."

A letra dos decretos-leis também estabeleceu que, para fins dessa contribuição, considerava-se receita operacional bruta o somatório das receitas que davam origem ao lucro operacional, na forma da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, a legislação ampliou a base de cálculo da contribuição para o PIS, a qual nos termos da LC nº 07/70 era o faturamento da empresa, passando a ser, com a edição dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a receita operacional bruta.

Cabe destacar ser faturamento, conceitualmente, o ato ou efeito de faturar.¹⁰⁶ Fatura, na doutrina de Rubens Requião, é a conta de venda que o vendedor remete ao comprador.¹⁰⁷ Enquanto, na definição de De Plácido e Silva, fatura, na técnica jurídico-comercial, é o termo empregado para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade, e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador.¹⁰⁸ O clássico autor, não relaciona o termo faturamento em sua obra, acrescentando ainda, que por fatura geral, na terminologia do direito fiscal, tem-se o significado da fatura em que se computam todas as compras e vendas realizadas em determinado período, formulada para que se promova a extração da duplicata. Dessa forma, faturamento significa, em linguagem mais simplificada, a somatória das notas fiscais emitidas.

Receita operacional bruta, por sua vez, na definição direta de Maria Helena Diniz, é aquela em que não há abatimento de despesas.¹⁰⁹ De Plácido e Silva não fala exatamente sobre receita bruta, mas apresenta a definição de receita como sendo, em termos contábeis, todo recebimento de numerário, ou entrada de dinheiro, contabilizado.¹¹⁰ Ou ainda, na linguagem posta pela legislação, é integrada pela somatória do produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria; o resultado auferido nas operações de conta alheia; as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões; e ainda as subvenções correntes, para

¹⁰⁶ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1313.

¹⁰⁷ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*, v.2, p. 441.

¹⁰⁸ DE PLÁCIDO e SILVA. *Vocabulário jurídico* – volume II, p. 681.

¹⁰⁹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v.4, p. 52.

¹¹⁰ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico* – volume IV, p. 1.299.

custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.¹¹¹

A diferença é bastante clara. Enquanto o faturamento representa a somatória dos valores recebidos pela venda de mercadorias ou de serviços referentes ao objeto social da pessoa jurídica, a receita operacional bruta faz referência à totalidade das verbas auferidas pela pessoa jurídica.

Na verdade essa ampliação da base de cálculo quis alcançar a tributação dos ganhos financeiros das empresas. Na época da edição dos decretos-leis, em meados de 1988, a inflação atingia níveis elevadíssimos e as empresas obtinham significativos ganhos financeiros, aplicando os valores recebidos, até por períodos curtos, como um ou dois dias, chegando a auferir ganhos consideráveis ao final do mês, na somatória de diversas aplicações. Dessa forma, o objetivo da alteração de base de cálculo do tributo foi aumentar a arrecadação através da ampliação da base tributável em razão de uma realidade econômica enfrentada naquele momento.

A ampliação da base imponible fez com que, ao invés de se tributar a somatória das vendas efetuadas, se tributasse a somatória de todos os valores recebidos, a qualquer título, pelo contribuinte. Admitindo, no entanto, para definição da base de cálculo, algumas exclusões e deduções enumeradas no próprio texto.

Assim, não compunham a base imponible da contribuição, as reversões de provisões, as recuperações de créditos não representativas do ingresso de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

No caso específico das entidades abertas de previdência privada, não compunham a base de cálculo a parcela das contribuições destinada à formação da provisão técnica atuarial e a sua atualização monetária. Já no pertinente às sociedades

¹¹¹ Lei nº 4.506, de 30.11.1964:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

seguradoras, não eram incluídos o cosseguo e o resseguo cedidos. Relativamente às instituições financeiras ou entidades a ela equiparadas, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 excluíram da receita operacional bruta, para formação da base de cálculo do PIS/PASEP, os encargos com obrigação por refinanciamento e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público pelas instituições integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos e pelas entidades autorizadas a operar com caderneta de poupança rural, limitada ao valor dos recursos destinados, respectivamente, ao crédito habitacional e rural; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; despesas com cessão de crédito com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes; assim como os valores relativos às operações com Certificados de Depósitos Bancários – CDI.

Também não integravam a base de cálculo as vendas canceladas, devoluções de mercadorias e descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Transportes, o Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos, o Imposto Único sobre Minerais e o Imposto Único sobre Energia Elétrica – todos desde que cobrados separadamente dos preços dos produtos e serviços no documento fiscal próprio.¹¹²

¹¹² Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 1º. (...)

§ 2º. Para os fins do disposto nos itens III e V, 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:

- a) as reversões de provisões, as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- b) no caso das entidades abertas de previdência privada: a parcela das contribuições destinada à formação da provisão técnica atuarial e a sua atualização monetária;
- c) no caso das sociedades seguradoras: o cosseguo e o resseguo cedidos;
- d) no caso das instituições financeiras ou entidades a ela equiparadas: encargos com obrigação por refinanciamento e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passivos decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema

Finalmente, também foi determinada a dedução das despesas incorridas com operações realizadas pelo Banco Central do Brasil para regular e executar a política cambial do Governo Federal.¹¹³

Todas essas exclusões diziam respeito a receitas que, embora fossem contabilizadas pelos contribuintes, não representavam recebimento efetivo. No caso dos impostos, especificamente o IPI, embora este seja destacado na fatura, o contribuinte repassava os valores recebidos – deduzidos os valores pagos a terceiros sob o mesmo título, nos termos da legislação específica – ao Governo Federal, sendo razoável os mesmos não servirem de base de cálculo da contribuição, em razão de não serem incorporados ao caixa da empresa, apenas por ele transitarem.

Ainda no texto do Decreto-lei nº 2.445/88, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449/88, foi determinado o recolhimento da contribuição ao PIS/PASEP até o dia dez do mês subsequente àquele em que fosse devida; com os valores, por outro lado, devendo ser transferidos ao Fundo de Participação quinze dias após o recolhimento.¹¹⁴

Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público pelas instituições integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos - SBPE e pelas entidades autorizadas a operar com Caderneta de Poupança Rural, limitada ao valor dos recursos destinados, respectivamente, ao crédito habitacional e rural; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; despesas com cessão de crédito com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes; assim como os valores relativos às operações com Certificados de Depósitos Bancários – CDI não serão computados na base de cálculo da contribuição; e

e) no caso das demais pessoas jurídicas ou a elas equiparadas: vendas canceladas, devoluções de mercadorias e descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Transportes – IST; Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos – IULCLG; Imposto Único sobre Minerais – IUM; Imposto Único sobre Energia Elétrica – IUEE, desde que cobrados separadamente dos preços dos produtos e serviços no documento fiscal próprio".

¹¹³ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 1º. (...)

§ 3º. Serão deduzidas, ainda, da base de cálculo as despesas incorridas com operações realizadas pelo Banco Central do Brasil para regular e executar a política cambial do Governo Federal."

¹¹⁴ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 2º. O recolhimento das contribuições ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e ao Programa de Integração Social - PIS será feito:

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

II - no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data do recolhimento, para a transferência dos recursos à conta do Fundo de Participação PIS PASEP.

Parágrafo único. Fica o Conselho-Diretor do Fundo de Participação PIS PASEP autorizado a:

A legislação fazia referência a dois casos específicos de substituição tributária – a qual, no ensinamento de Rubens Gomes de Souza, ocorria quando a lei substituía o sujeito passivo direto por outro indireto, fazendo com que a obrigação tributária surgisse contra uma pessoa diferente daquela envolvida no fato gerador.¹¹⁵ No caso dos comerciantes varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado, a contribuição devia ser calculada sobre o valor estabelecido, por órgão oficial, para venda a varejo, sendo devida na saída dos produtos do estabelecimento fornecedor, a quem competia recolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista.¹¹⁶ Por outro lado, com relação à contribuição devida pela indústria e pelo comércio varejista de cigarros, a mesma era calculada de uma só vez, sobre 138,16% (cento e trinta e oito inteiros e dezesseis centésimos por cento) do preço de venda no varejo, estabelecido pelos órgãos competentes.¹¹⁷

Em ambos os casos, além das contribuições pelo sistema de substituição tributária - dos produtos específicos acima referidos - os comerciantes varejistas

a) ampliar, para até 3 (três) meses, o prazo previsto no item I; e

b) reduzir a até 3 (três) dias o prazo de que trata o item II."

¹¹⁵ Conforme Rubens Gomes de Souza: "*Substituição*: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto." (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, p. 93).

¹¹⁶ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 7º. A contribuição dos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, continuará a ser calculada sobre o valor estabelecido, por órgão oficial, para venda a varejo e devida na saída dos referidos produtos do estabelecimento fornecedor, cabendo a este recolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista.

Parágrafo único. Sem prejuízo do recolhimento efetuado na condição de contribuinte substituto, os comerciantes varejistas continuarão obrigados a recolher a contribuição prevista neste Decreto-Lei, calculada sobre a respectiva receita operacional bruta, nela não computado o valor da venda dos produtos referidos neste artigo."

¹¹⁷ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 8º. A contribuição devida ao Programa de Integração Social - PIS, pela indústria e pelo comércio varejista dos produtos constantes do item 24.02.02.99 (cigarros) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, continuará sendo calculada, de uma só vez, sobre 138,16 % (cento e trinta e oito inteiros e dezesseis centésimos por cento) do preço de venda no varejo.

Parágrafo único. Sem prejuízo do recolhimento efetuado na condição de contribuinte substituto, os comerciantes varejistas continuarão obrigados a recolher a contribuição prevista neste Decreto-Lei, calculada sobre a respectiva receita operacional bruta, nela não computando o valor da venda dos produtos referidos neste artigo."

continuavam obrigados a recolher a contribuição para o PIS/PASEP calculada sobre a respectiva receita operacional bruta, apenas nela não computando o valor da venda dos produtos substituídos.

Foi ainda dispensado o pagamento das contribuições devidas ao PIS/PASEP relativas aos meses de abril, maio e junho de 1988, exceto nos casos de substituição tributária de derivados de petróleo e álcool carburante, cigarros e também para o caso do PIS-repique.¹¹⁸

Por fim, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 acabaram por extinguir as contribuições ao PIS devidas sob a forma de dedução do Imposto de Renda devido pelas pessoas jurídicas – que configurava a parcela da qual a União abria mão para compor o Fundo de Participação – assim como o denominado PIS-repique. Os mesmos deixaram de ser exigidos a partir do exercício financeiro de 1989, período-base de 1988.¹¹⁹

Posteriormente, em 15 de dezembro de 1988, já após o advento da Constituição Federal, promulgada em outubro daquele ano, foi editada a Lei nº 7.689, instituindo a denominada contribuição social sobre o lucro e, também, alterando a alíquota da contribuição para o PIS, determinando sua redução, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1989, de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para 0,35% (trinta e cinco centésimos por cento).¹²⁰

¹¹⁸ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 11. Fica dispensado o recolhimento das contribuições devidas, na forma da legislação em vigor, ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e ao Programa de Integração Social - PIS, relativamente aos meses de abril, maio e junho de 1988.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às modalidades de contribuições de que tratam os artigos 7º, 8º e 10º."

¹¹⁹ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 10. A partir do exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, ficam extintas as contribuições devidas sob a forma de dedução do Imposto sobre a renda e as que tenham esse tributo como base de cálculo."

¹²⁰ Lei nº 7.689, de 15.12.1988:

"Art. 11. Em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1989, fica alterada para 0,35 % (trinta e cinco centésimos por cento) a alíquota de que tratam os itens II, III e V, do artigo 1º do 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."

3.2. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2.449/88 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A constitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi discutida pelo Plenário do STF, nos autos do RE nº 148.754-2/RJ,¹²¹ em 24 de junho de 1993.¹²²

O primeiro argumento trazido pelos contribuintes, no recurso apreciado, ressaltava que a partir da EC nº 08/77, até a promulgação da Constituição Federal de 1988,¹²³ a contribuição ao PIS foi considerada e tratada como contribuição social de natureza não tributária. Todavia, nos termos do artigo 55, inciso II, da EC nº 01/69, decreto-lei era instrumento normativo a ser utilizado apenas para tratar de matéria relativa a finanças públicas, aí incluídas as normas relativas a tributos.¹²⁴ Como a contribuição para o PIS, conforme o próprio STF já havia determinado, não era tributo e, por outro lado, também não se incluía no conceito de "finanças públicas", a alteração da legislação de regência da contribuição, através de decreto-lei, seria incorreta. Assim,

¹²¹ RE nº 148.754-2/RJ:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS."

¹²² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 04.03.1994.

¹²³ Com o advento da Constituição de 1988, o dispositivo que permite à União Federal instituir contribuições sociais (artigo 149) foi incluído no capítulo relativo ao sistema tributário nacional, alterando, dessa forma, a natureza jurídica dessas contribuições, que passaram a ter natureza tributária – vide nota nº 234.

¹²⁴ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

§ 2º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência."

por tratarem de matéria que não lhes poderia ser afeita, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 seriam formalmente inconstitucionais.

Argumentavam, também, a inconstitucionalidade material de ambos os decretos-leis, porque determinavam a incidência do PIS sobre as receitas operacionais brutas das empresas privadas, o que não poderia ser feito. No raciocínio dos contribuintes, os artigos 43, inciso X¹²⁵ e 165, inciso V¹²⁶ da Constituição Federal de 1967, após o advento da EC nº 08/77, permitiam a instituição de contribuição social para custear, entre outros, medidas que assegurassem aos trabalhadores o direito à integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão; assim, a contribuição poderia incidir sobre o lucro, mas não sobre a receita operacional bruta.

Sustentavam, por outro lado, não poder a exigência da contribuição ao PIS sobre as receitas operacionais brutas das empresas ter sua fundamentação no texto do artigo 239 da Constituição Federal de 1988,¹²⁷ haja vista este apenas ter autorizado sua

¹²⁵ Constituição Federal de 1967 com redação dada pela Emenda Constitucional nº 08, de 14.04.1977:

"Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

(...)

X - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, parágrafo 1º, 175, parágrafo 4º e 178."

¹²⁶ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

(...)"

¹²⁷ Constituição Federal de 1988:

"Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos 40% (quarenta por cento) serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

criação, mas não a tendo instituído. Mencionavam não ter o texto constitucional o condão de criar tributo, mas apenas de atribuir competência para instituição. Dessa forma, com o advento na nova Constituição, não se poderia cobrar a exação até que a mesma fosse regularmente instituída pela legislação ordinária.

No entendimento dos contribuintes recorrentes, a contribuição para o PIS fora recebida pela nova Constituição Federal como contribuição social destinada a financiar diretamente a seguridade social, e, nos termos da redação original do artigo 195, inciso I, da Carta Magna de 1988, as contribuições sociais somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento ou o lucro.¹²⁸ Com isso, ainda que sob a égide da EC nº 08/77, a contribuição pudesse incidir sobre as receitas operacionais brutas mensais das empresas – e os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 fossem formalmente constitucionais – com a promulgação da nova Carta, a contribuição para o PIS somente poderia incidir sobre o faturamento, excluindo-se de sua base de cálculo as receitas financeiras e as variações monetárias ativas.

Defendiam, por fim, que, mesmo válidos e recebidos pela Constituição Federal, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 teriam deixado de produzir efeitos a partir de 04 de junho de 1989, porque não foram apreciados pelo Congresso Nacional dentro do prazo de cento e oitenta dias, previsto pelo artigo 25 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição de 1988.¹²⁹ Com isso, teriam sido

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei."

¹²⁸ Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;"

¹²⁹ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal de 1988:

"Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

considerados rejeitados e, portanto, não poderiam exigir a contribuição para o PIS conforme dispunham.

Postos os argumentos que fundamentavam o pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88, cumpre trazer as alegações apresentadas pela Procuradoria-Geral da República em contraposição aos mesmos.¹³⁰

Primeiramente, argumentou-se que os decretos-leis em questão podiam sim tratar da contribuição relativa ao PIS, porque tanto o Programa de Integração Social quanto o respectivo Fundo de Participação, eram de Direito Social e, assim, estariam enquadrados no conceito de finanças públicas, em seu sentido lato, constante, portanto, do inciso II do artigo 55 da EC n^o 01/69 e passível de ser tratado por meio de decreto-lei. Dessa forma, não haveria a inconstitucionalidade formal alegada pelos contribuintes.

Acerca da inconstitucionalidade da contribuição ao PIS, por estar fundamentada na receita operacional bruta e não no lucro, fazendo referência aos artigos 43, inciso X e 165, inciso VI, da EC n^o 01/69, o representante estatal argumentava que a matriz constitucional primária do PIS não o vinculava unicamente ao lucro, mas, sim, à integração na vida e no desenvolvimento da empresa, meta para cuja obtenção, tanto a participação nos lucros quanto a participação na gestão, constituiriam mero instrumental indicado pelo texto constitucional, como forma de se alcançar o direito conferido. Afirmava que, após o advento da Carta de 1967, não poder-se-ia argumentar ter a

(...)

§ 1^o - Os decretos-lei em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma:

I - se editados até 2 de setembro de 1988, serão apreciados pelo Congresso Nacional no prazo de até cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar;

II - decorrido o prazo definido no inciso anterior, e não havendo apreciação, os decretos-lei ali mencionados serão considerados rejeitados;

III - nas hipóteses definidas nos incisos I e II, terão plena validade os atos praticados na vigência dos respectivos decretos-lei, podendo o Congresso Nacional, se necessário, legislar sobre os efeitos deles remanescentes.

(...)"

¹³⁰ A manifestação da Procuradoria-Geral da República nos autos do RE 148.754-2/RJ, assinada pelo Vice Procurador-Geral Moacir Antônio Machado da Silva, reportou-se a parecer da lavra da Subprocuradora-Geral Anadyr de Mendonça Rodrigues.

Constituição limitado o direito de participação dos empregados ao lucro das empresas, pelo contrário, desde então se teria ampliado o direito dos trabalhadores, passando a garantir-lhes o direito à integração na vida e no desenvolvimento da empresa. Dessa forma, não haveria óbice constitucional para a instituição de contribuição social para custear o encargo previsto no artigo 165, inciso V, da Carta Magna, desde que essa contribuição guardasse pertinência com o objetivo constitucional de promover, repetiu, a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa.

Quanto à alegação de o artigo 239 da Constituição Federal de 1988 ter autorizado a criação da contribuição para o PIS, mas não a teria instituído, afirmava que esse preceito constitucional tinha dado validade à contribuição para o PIS, sob sua vigência, independentemente da necessidade de edição de quaisquer outras normas legais e de sua submissão às regras do novo texto constitucional, que disciplinavam a instituição das contribuições sociais. A Procuradoria-Geral da República acrescentou que o fato de mencionado artigo estar insculpido sob o Título IX da Carta, intitulado “Das Disposições Gerais”, expressava que o mesmo se configurava em norma de natureza tipicamente de transição de uma ordem constitucional para outra; em óbvia manifestação da vontade do constituinte visando garantir a continuidade de arrecadação da contribuição social para o PIS, evitando-se assim que, entre outros, por interpretações da nova Lei Maior, pudesse ocorrer abrupta cessação dessa arrecadação, posta como essencial para a consecução de seus fins.

Justamente por configurar situação excepcional, dada a necessidade de o Poder Público dispor dos recursos necessários ao atendimento das necessidades sociais postas, independentemente do momento de transição para a nova ordem constitucional, é que essa norma foi inserida no texto de transição da Constituição, não havendo, por essa razão, no entendimento da Defensoria dos interesses públicos, nenhum sentido jurídico na invocação de regra constitucional permanente, no caso o artigo 195 e seu inciso I, da nova Carta, para a análise da legitimidade da vigência dos decretos-lei combatidos.

Quanto à alegação de que nos termos do artigo 25 do ADCT, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, por não terem sido apreciados pelo Congresso Nacional,

teriam sido considerados rejeitados, a argumentação da Procuradoria-Geral da República invocou a hierarquia das normas. Em sua exposição, afirmava que, quando da entrada em vigor do artigo 239 da Constituição Federal de 1988, os decretos-leis gozavam de plena eficácia – vez que o fato de ainda não terem sido apreciados pelo Congresso, não lhes retirava a plenitude do vigor – ocasião em que foram colhidos por esse mesmo artigo 239, que permitiu subsistisse eficaz a arrecadação decorrente das contribuições para o PIS, sob a égide da nova Carta. Nessas circunstâncias, uma vez alcançados os decretos-leis pela vigência do artigo 239, o Congresso Nacional tinha perdido competência para apreciar-lhes o mérito, pela superveniência de norma constitucional que os introduziu na ordem constitucional subsequente; assim, sequer ficariam expostos ao alcance do artigo 25 do ADCT.

O Ministro Carlos Mário Velloso, relator do RE nº 148.754-2/RJ, após apresentar os argumentos que sustentaram a posição dos contribuintes na alegação de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, bem como os fundamentos pelos quais o ente tributante justificava a constitucionalidade dos decretos-leis, formalizou seu voto.

Primeiramente, apresentou o perfil do Programa de Integração Social, demonstrando as principais características do mesmo, constantes do texto da LC nº 07/70. Em seguida, abordou a natureza jurídica da contribuição para o PIS, ressaltando que sempre sustentou que a mesma era tributária, classificada como contribuição especial, ou parafiscal, estando submetida ao regime tributário. Fez menção e transcreveu parte de seu voto proferido, ainda no Tribunal Federal de Recursos, na AC nº 63.656/AL,¹³¹ na qual concluiu pela natureza tributária da contribuição para o PIS.

Prosseguindo, o Ministro Velloso reconheceu que o STF passou a entender que a contribuição para o PIS perdera sua natureza tributária a partir da EC nº 08/77, citando, para tanto, os diversos precedentes da Corte que firmaram esse entendimento – RE nº 86.595/BA; RE 100.790-7/SP; AG 96.932/SP; e RE 103.089-5. Ressaltou, no entanto, que, no seu pensar, esse entendimento não prevalecia no regime da

¹³¹ Sobre o voto proferido pelo Ministro Carlos Mário Velloso, vide capítulo 2 e a respeito do referido recurso AC nº 63.656/AL, vide nota nº 74.

Constituição de 1988. Reportou-se ao voto por ele proferido no julgamento do RE nº 138.284/CE,¹³² no qual examinou a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro.

Naquela ocasião, sustentou que a divisão dos tributos, na Constituição Federal de 1988, pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da obrigação, em impostos,¹³³ taxas,¹³⁴ contribuições e empréstimos compulsórios.¹³⁵ As contribuições eram de melhoria,¹³⁶ parafiscais¹³⁷ e especiais. As contribuições parafiscais (ou sociais) eram de seguridade social;¹³⁸ outras de seguridade social¹³⁹ e sociais gerais.¹⁴⁰ As contribuições especiais, por seu turno, eram de intervenção no domínio econômico¹⁴¹ e corporativas.¹⁴²

¹³² RE nº 138.284/CE:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88.

I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C. F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, 'a').

III - Adicional ao Imposto de Renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, 'a') qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988."

¹³³ Artigos 145, inciso I, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988.

¹³⁴ Artigo 145, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

¹³⁵ Artigo 148 da Constituição Federal de 1988.

¹³⁶ Artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

¹³⁷ Artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

¹³⁸ Artigo 195, incisos I, II e III, da Constituição Federal de 1988.

¹³⁹ Artigo 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

¹⁴⁰ Artigos 212, parágrafo 5º (FGTS e salário-educação) e 240 (contribuições para o SESI, SENAI e SENAC) da Constituição Federal de 1988.

¹⁴¹ Artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

¹⁴² Artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

As contribuições parafiscais, segundo afirmava Velloso, tinham caráter tributário, somente podiam ser instituídas pela União, e tinham sua norma-matriz contida no artigo 149 e parágrafo único da Constituição Federal de 1988.¹⁴³

Prosseguindo em seu estudo acerca das contribuições instituídas pelo citado artigo 149 da nova Lei Maior, reafirmou sua divisão em sociais, de intervenção e corporativas. Sobre as contribuições sociais, afirmou que as contribuições de seguridade social eram as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL,¹⁴⁴ as contribuições sobre o lucro,¹⁴⁵ e as contribuições para o PIS e o PASEP¹⁴⁶; não estando, nenhuma delas, sujeita ao princípio da anterioridade.¹⁴⁷ Afirmou também que as outras contribuições de seguridade social não estavam sujeitas à anterioridade, mas que sua instituição estava condicionada à observância da técnica da competência residual da União, inclusive no que dizia respeito à exigência de lei complementar para sua veiculação.¹⁴⁸ Ressaltou, ainda, que as contribuições sociais gerais eram a do FGTS, o salário educação e as contribuições ao SENAI, ao Sesi e ao SENAC; todas sujeitas ao princípio da anterioridade. Por fim, considerou que as contribuições de intervenção no domínio econômico, como as contribuições para os então existentes Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA e Instituto Brasileiro do Café – IBC, assim como as corporativas, como as cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, pelos conselhos de fiscalização de profissões liberais e as contribuições

¹⁴³ Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

¹⁴⁴ A contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25, de maio de 1982, foi exigido até o exercício de 1992, quando passou a ser cobrada a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

¹⁴⁵ Instituídas pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

¹⁴⁶ O Ministro relaciona as contribuições para o PIS e o PASEP com o artigo 239 da Constituição de 1988, que determinou a destinação dos valores arrecadados sob aquelas rubricas, para o financiamento de programas sociais.

¹⁴⁷ Artigos 149 e 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal de 1988.

¹⁴⁸ Artigos 195, parágrafo 4º, e 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

sindicais, cobradas pelos sindicatos, estavam todas sujeitas ao princípio da anterioridade.

Por estarem incluídas no sistema tributário nacional¹⁴⁹ todas as contribuições, entendeu, sujeitavam-se ao CTN e portanto ao seus prazos de prescrição e decadência.¹⁵⁰ Também considerou que sua instituição não exigia lei complementar, e, por não serem impostos, não havia a exigência de definição em lei complementar de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.¹⁵¹

Ressaltou ainda que, diferentemente do previsto pela Constituição anterior,¹⁵² sob o regime da nova Carta Magna, essas contribuições eram regidas, em sua plenitude, pelo princípio da legalidade.¹⁵³ Estavam, finalmente, sujeitas ao princípio da irretroatividade.¹⁵⁴

Antes de debruçar-se sobre a discussão da constitucionalidade dos Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88, Velloso afirmou que o PIS e o PASEP, por força do artigo 239 da Constituição Federal de 1988,¹⁵⁵ passaram a ter destinação previdenciária. Daí sua inclusão entre as contribuições de seguridade social, embora, em seu entender, sua exata classificação devesse ser, não fosse a expressa destinação constitucional, entre as contribuições sociais gerais.

Tratando de questões relacionadas ao processo em pauta, o relator do feito analisou o argumento de que o PIS, por ter sido criado pela LC n^o 07/70, não poderia ser alterado por decreto-lei, instrumento legal que não teria a mesma hierarquia de lei

¹⁴⁹ O Ministro Carlos Velloso não afirma expressamente que as contribuições estão incluídas no Sistema Tributário Nacional, mas o faz de forma transversa, ao fazer referência ao artigo 149 da CF 88 que atribui competência à União para instituir contribuições, associando-o ao artigo 146, inciso III, da mesma CF 88, que atribui a lei complementar vincular normas gerais em matéria de legislação tributária, e é inclusive referido no primeiro.

¹⁵⁰ Artigos 146, inciso III, alínea 'b', e 149 da Constituição Federal de 1988.

¹⁵¹ Artigo 146, inciso III, alínea 'a', da Constituição Federal de 1988.

¹⁵² Artigo 21, parágrafo 2^o, inciso I, da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n^o 01, de 17.10.1969.

¹⁵³ Artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

¹⁵⁴ Artigos 150, inciso III, alínea 'a', e 5^o, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988:

¹⁵⁵ Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n^o 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n^o 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição a financiar, nos termos que a lei dispuser o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3^o deste artigo."

complementar. Em sua opinião, o mesmo não procedia, haja vista que, com o acréscimo do inciso X ao artigo 43 da EC nº 01/69, pela EC nº 08/77, foi expressamente definida a inexigibilidade de lei complementar para a criação ou alteração de contribuições parafiscais.

Outro argumento apresentado foi o de que a alteração trazida pelos decretos-leis em questão somente poderia ocorrer mediante lei e não por decreto-lei. A este contrapôs entendimento pacificado pelo STF de o decreto-lei poder instituir ou majorar tributos, fazendo, portanto, as vezes de lei ordinária. Ressaltou, entretanto, que mesmo não concordando com tal entendimento, a ele ajustou-se, fazendo referência ao voto do Ministro Moreira Alves no RE nº 99.698-2/RJ,¹⁵⁶ relator daquele feito, julgado em 22 de março de 1983.¹⁵⁷ Na ocasião, prevaleceu o argumento de que ninguém negava força de lei ao decreto-lei, porque equiparava-se àquela – tanto que era disciplinado na seção constitucional relativa ao processo legislativo – assim como ninguém negava ser o princípio genérico da reserva legal¹⁵⁸ observado quando a obrigação era criada por decreto-lei, dentro do seu âmbito de competência e sob os pressupostos previstos no artigo constitucional que o regulava.¹⁵⁹ A partir desses argumentos, a Corte concluíra

¹⁵⁶ RE nº 99.698-2/RJ:

"EMENTA: O Decreto-lei e o princípio constitucional da legalidade em matéria tributária (§ 29 do artigo 153 da Constituição).

- Em nosso sistema constitucional vigente, observados os requisitos estabelecidos pelo artigo 155 da Constituição, decreto-lei pode criar ou majorar tributos.

- Inexistência de ofensa ao artigo 97 do C.T.N.

- Falta de prequestionamento (súmula 282 e 356) da questão relativa ao art. 98 do C.T.N.

- Recurso extraordinário não conhecido."

¹⁵⁷ Acórdão publicado no Diário da Justiça em 17.06.1983.

¹⁵⁸ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 153. (...)

(...)

§ 2º Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

(...)"

¹⁵⁹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

que, sob a vigência da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela EC nº 01/69, observados os requisitos para sua edição, decreto-lei podia criar ou majorar tributos.

Citando outros precedentes do próprio STF, inculpidos nas decisões proferidas no RE nº 105.599-5/RS¹⁶⁰ e no RE nº 103.778-4/DF,¹⁶¹ repetiu que a linha da jurisprudência do Tribunal era de, no regime da Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, a lei poder ser substituída por decreto-lei.

Passando a tratar especificamente das questões postas em discussão no RE nº 148.754-2/RJ, Velloso analisou a afirmação de que a contribuição para o PIS não seria tributo e, por não ser tributo e não se compreender no âmbito das finanças públicas, não poderia ser alterada por decreto-lei. Apontou essa como uma questão fundamental no caso, afirmando que – para aqueles que, como ele, entendem que a contribuição para o PIS sempre teve natureza tributária, sendo sempre um tributo – o argumento não teria procedência. Reconhecia, entretanto, que, no rumo da jurisprudência adotada pela Corte Suprema, dificilmente esse argumento seria afastado. Tal se dava porque, não tendo a contribuição para o PIS natureza tributária, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 somente encontrariam legitimidade formal, em face do artigo 55, inciso II, da Constituição Federal de 1967,¹⁶² se a contribuição para o PIS pudesse ser conceituada como de finanças públicas. Considerava muito difícil conceituar essa contribuição como um ingresso público, na linha dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, por exemplo, para

§ 2º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência."

¹⁶⁰ RE nº 105.599-5/RS:

"EMENTA: FINSOCIAL: Decreto-lei nº 1940, de 25.05.1982. sua constitucionalidade, não podendo a exigência do recolhimento da contribuição, nele prevista, prevalecer, entretanto, no exercício de 1982, em face do art. 153, § 29, da Constituição. Orientação firmada pelo Plenário do STF, no julgamento do RE 103.778-4/DF. Recurso extraordinário não conhecido."

¹⁶¹ RE nº 103.778-4/DF:

"EMENTA: - Finsocial. Decreto-lei 1940, de 25 de maio de 1982.

Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, § 29, da Constituição Federal.

Pacificou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, pode criar e majorar tributos.

Recursos Extraordinários não conhecidos."

¹⁶² Vide nota nº 159.

quem as contribuições parafiscais, no que tangia as entradas ou ingressos públicos, eram classificadas como receitas derivadas, de economia pública, de direito público ou coativas, sendo postas como tributos, ao lado das taxas, contribuições de melhoria e impostos.

Relembrou também o voto proferido pelo Ministro Francisco Rezek, no julgamento do RE nº 100.790-7/SP,¹⁶³ no qual o mesmo ressaltou o poder de convencimento da alegação da Caixa Econômica Federal, de que os valores referentes à contribuição para o PIS não eram recolhidos ao tesouro público, mas, pelo contrário, mesclavam-se nos cofres da própria Caixa, a valores desembolsados pela União, para fluírem, afinal, em espécie, sobre o patrimônio dos trabalhadores. Novamente citou Aliomar Baleeiro, quando esse definira receita pública, da qual os tributos eram espécie, como a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vinham acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

No caso particular, Velloso tomou como acertado o voto proferido pelo Juiz Valmir Peçanha, em instância inferior, nos próprios autos do RE nº 148.754-2/RJ, no qual o mesmo entendera que a contribuição para o PIS não podia ser conceituada como finanças públicas. Nesse voto, Peçanha citou o entendimento do então Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, José Delgado,¹⁶⁴ no qual o mesmo afirmara constituir o PIS um fundo especial, que tinha a Caixa Econômica Federal como órgão responsável por sua gestão, e que pertencia aos empregados. Referido fundo era constituído por uma massa de recursos que, embora gerido por uma empresa pública, simplesmente não se assemelhava com os recursos destinados às funções essenciais do Estado; conceituando-o como uma massa patrimonial de natureza especial, visando a integração dos trabalhadores na vida e desenvolvimento da empresa, formando um patrimônio em benefício daqueles. Afirmou ainda que a expressão “finanças públicas”, por maior amplitude que se lhe concedesse, não comportaria a inclusão do fundo do PIS em seu âmbito.) Por tais razões, então ratificadas por Velloso, Peçanha colocara

¹⁶³ Vide nota nº 79.

fora de dúvida a não-abrangência das contribuições ao PIS pelo conceito de finanças públicas.

Assim, Velloso repetiu que, no rumo da jurisprudência do STF, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 seriam inconstitucionais sob o ponto de vista formal, vez que, não tendo a contribuição para o PIS natureza tributária, somente encontrariam legitimidade formal sob as luzes do artigo 55, inciso II, da Constituição de 1967, se essa contribuição pudesse ser classificada como de finanças públicas, o que não ocorria.

Diante disso, sem estar convencido do erro na afirmação de a contribuição para o PIS ter natureza tributária, apesar do entendimento contrário do STF sobre o tema, firmado antes de sua indicação como Ministro, colocou a questão novamente em discussão; e, considerando a contribuição para o PIS como tributo, sob o pálio da Constituição de 1967, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Prosseguindo na análise dos temas postos para discussão, tratou da alegação de os decretos-leis em questão não terem sido aprovados pelo Congresso no prazo de cento e oitenta dias contados da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar, estabelecido pelo parágrafo 1º, do artigo 25, do ADCT da Carta de 1988, sendo, em virtude disso, considerados rejeitados.¹⁶⁵ Em conformidade com o entendimento de Velloso, o prazo de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição venceu no dia 03 de junho de 1989, um sábado, sendo razoável a prorrogação do prazo para o primeiro dia útil subsequente, que foi a segunda-feira, dia 05 de junho de 1989, quando ocorreu a aprovação dos decretos-leis. Assim, embora o Decreto Legislativo nº 48, que referendou os mencionados decretos-leis,¹⁶⁶ seja datado de 14 de junho de 1989, o que a Constituição exigia era a apreciação dos mesmos no prazo de até cento e oitenta dias, o que considerou ocorrido.

¹⁶⁴ Proferido nos julgamentos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 077/SE pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹⁶⁵ Vide nota nº 129.

¹⁶⁶ Decreto Legislativo nº 48, de 14.06.1989:

"Artigo único. São aprovados os textos dos Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, que 'altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e do Programa de Integração Social – PIS e dá outras providências'; e 2.449, de 21 de julho de 1988, que 'altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências'."

Indo além, e verificando a aplicação do princípio da anterioridade feita pelo acórdão recorrido,¹⁶⁷ Velloso afirmou que o reconhecimento da natureza tributária da contribuição para o PIS trazia, como consequência lógica, a conclusão de, sob a égide da Constituição de 1967, sujeitar-se ao princípio da anterioridade.

Quanto ao argumento de a contribuição para o PIS estar incidindo sobre receitas operacionais e não sobre o lucro, sendo que, na forma do artigo 239, e por força do artigo 195, inciso I, ambos da Constituição de 1988, somente poderia incidir sobre o faturamento, excluindo-se de sua base de cálculo as receitas financeiras, Velloso considerou o mesmo irrelevante e sem procedência.

Segundo ele, a participação nos lucros da empresa fazia-se na forma da lei. A Constituição de 1967, nos termos do inciso V do artigo 165,¹⁶⁸ determinou que a lei estabeleceria a integração na vida e no desenvolvimento da empresa e disciplinaria a participação nos lucros. A Lei Complementar nº 07/70 optou pela incidência de uma certa alíquota sobre o faturamento. Sendo que este faturamento não era a diferença positiva entre receitas e despesas, como comumente conceituado, mas sim a própria receita bruta, definida em Resolução do Banco Central.¹⁶⁹ Com isso, portanto, nada teria sido alterado pelos decretos-leis questionados. Tendo como certo que a lei haveria

¹⁶⁷ AMS nº 89.02.08026-9 do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, conforme transcrito no relatório do RE nº 148.754-2/RJ:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS 2.445/88 e 2.449/88. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE.

Não se tratando de matéria reservada pela Constituição Federal à lei complementar, esta, quando adotada, de complementar só tem a forma e não o conteúdo, podendo, pois, ser alterada por lei ordinária.

Sendo o Programa de Integração Social - (PIS) uma contribuição de natureza tributária, podia ser criado ou alterado por decretos-leis, na forma do permissivo constante do art. 55 da Constituição Federal de 1967.

Os Decretos-leis nº 2.245/88 e 2.449/88, que alteravam a legislação do PIS, têm respaldo constitucional, porque não derogam lei materialmente complementar e foram expedidos com base no art. 55 da Constituição Federal então em vigor. A inconstitucionalidade dos referidos diplomas reside na sua aplicação no mesmo exercício financeiro (1988), pois tratando-se de tributo, deve ser observado o princípio da anualidade."

¹⁶⁸ Vide nota nº 99.

¹⁶⁹ Resolução BACEN nº 174, de 25.02.1971:

"Art. 7º. A efetivação dos depósitos do FUNDO correspondente à contribuição referida na alínea 'b' do § 1º do artigo 4º deste Regulamento será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

(...)

de conceituar e definir a participação nos lucros, estes decretos-lei, além de ratificarem o que já vinha sendo adotado, aproximaram-se mais, em termos de realidade empresarial, da vontade constitucional, dado que as receitas operacionais compreendiam as receitas principais e as acessórias, que formavam o lucro operacional, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.¹⁷⁰ Da mesma forma, também as receitas financeiras – acessórias – decorrentes de aplicações no mercado de capitais, que costumavam ser de grande vulto, estariam sendo compreendidas na participação dos trabalhadores.

Velloso descartou a idéia de que a contribuição para o PIS, na forma do artigo 239 da Constituição de 1988,¹⁷¹ somente poder incidir sobre o faturamento, na forma do artigo 195, inciso I, também do texto constitucional.¹⁷² Em seu entender, a Constituição de 1988, no artigo 239, recepcionou o PIS tal como o encontrou em 05 de outubro de 1988, dando-lhe feição de contribuição de seguridade social, por ter-lhe dado destinação previdenciária. Assinalou já ter feito tal assertiva em plenário, quando do julgamento do RE nº 138.284/CE.¹⁷³ Ratificou o entendimento exposto no parecer levado aos autos pela Procuradoria-Geral da República, no sentido de que o artigo 239 deu validade ao PIS, sob sua vigência, independentemente da necessidade de edição de quaisquer outras normas legais e de sua submissão às regras que disciplinam a instituição das contribuições sociais. Além de se tratar de regra de transição – por isso mesmo elencada no título “das disposições gerais” – trazendo consigo a intenção do

§ 2º. Para o fim previsto neste artigo, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do Imposto de Renda como receita operacional, sobre o qual incidam ou não imposto de qualquer natureza."

¹⁷⁰ Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977:

"Art 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real."

¹⁷¹ Vide nota nº 155.

¹⁷² Vide nota nº 128.

¹⁷³ Vide nota nº 132.

constituinte de garantir a continuidade da arrecadação da contribuição para o PIS, evitando que interpretações equivocadas causassem abrupta cessação dessa arrecadação. Com isso, Velloso concluiu que, embora incida sobre a receita operacional bruta e inobstante a sua destinação previdenciária, a contribuição para o PIS não ofendia o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, porque esta expressamente o recepcionara através da letra do artigo 239.

Por fim, ao encerrar seu voto, Velloso considerou constitucionais os Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88.

Na seqüência do julgamento do RE n^o 148.754-2/RJ, o Ministro Francisco Rezek proferiu voto vista. Iniciou dispensando a recapitulação analítica dos fundamentos do recurso porque considerava o primeiro deles – o de que a contribuição para o PIS, não tendo natureza tributária e não se compreendendo no âmbito das finanças públicas, não poderia ter sido alterado por decreto-lei – suficiente para o deslinde da questão.

Por fidelidade à jurisprudência do STF, partiu da premissa de que, ao tempo considerado, a contribuição não se revestia de natureza tributária. Recapitulou seu próprio voto no julgamento do RE n^o 86.595/BA,¹⁷⁴ complementando ter prevalecido à época o entendimento de que o fato de o Estado tomar das pessoas determinada soma em dinheiro, e de fazê-lo compulsoriamente, por força de lei, não era suficiente para conferir natureza tributária a tal fenômeno. Afirmou a necessidade que algo, para ser tributo, precisava ser antes receita pública; e não se poder integrar a espécie quando não se integrava o gênero. Na situação do PIS – em que dinheiros recolhidos aos cofres de uma instituição autônoma, sem a finalidade de ingresso no tesouro público, misturavam-se com dinheiros vindos do erário, resultando na formação de patrimônio do trabalhador – o Supremo não viu natureza tributária, como também não viu natureza de finanças públicas; logo, não se tratava, no caso, de receita.

Por isso, entendendo que desde a promulgação da EC n^o 08/77 até o advento da Constituição Federal de 1988, tinha-se no PIS uma contribuição social de natureza

¹⁷⁴ Vide nota n^o 53.

não tributária, preferiu preservar o entendimento consagrado pela Corte Suprema no passado.

Dessa forma, concluiu o Ministro Francisco Rezek, a partir da regra do artigo 55, inciso II, da Constituição Federal de 1967, com a EC nº 01/69, sob a qual fundamentou-se a edição dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, terem os mesmos sido editados em hipótese na qual não estava o Presidente da República autorizado à utilização desse instrumento normativo, sendo ambos, portanto, inconstitucionais.

O Ministro seguinte a apresentar seu voto, Ilmar Galvão, lembrou ser assente no STF o entendimento de que, com a EC nº 08/77, as contribuições relacionadas pelo novo inciso X, introduzido ao artigo 43 da EC nº 01/69, até então consideradas tributo, foram excluídas dessa categoria. Ressaltando, entretanto, nunca ter partilhado desse entendimento, por não aceitar que pelo simples fato de terem sido trazidas em item diverso daquele em que figuravam os tributos, as contribuições sociais – que permaneceram submetidas ao regime de exigência compulsória, mediante atividade vinculada dos agentes da administração pública federal – tivessem perdido o caráter tributário que antes possuíam.

Por conseguinte, manteve-se fiel ao entendimento do extinto TFR, o qual considerava as contribuições sociais como exigências de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário – posto que inafastável a diretriz segundo a qual, toda vez que se estiver diante de uma obrigação de entregar dinheiro ao Estado, em decorrência de um fato lícito, que não seja de acordo de vontades considerado em si mesmo, estar-se-ia diante de uma obrigação tributária. Ponderando que, se o intento do legislador, ao editar a EC nº 08/77, foi o de excluir as contribuições sociais do âmbito dos tributos, não obteve êxito. Logo, por força do disposto no artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, da EC nº 01/69, manteve-se expressa a competência da União para instituir contribuições para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social, expressão que contempla todos os encargos enumerados no inciso X, do artigo 43 daquela Carta.

Não reconheceu nos encargos de natureza social a figura de mero arrecadador da União, que via como principal obrigada, em face do sistema adotado, o qual a

obrigava ao pagamento de aposentadorias e demais benefícios, mesmo quando os contribuintes não cumpriam sua obrigação. Para fazer face a tais obrigações, foram instituídas as contribuições parafiscais. Eram recursos que não se distinguiam daqueles resultantes dos demais tributos, senão pela vinculação, já que eram destinados a finalidades específicas. Única razão, inclusive, pela qual não eram recolhidos ao caixa do Tesouro, encontrando-se destinados a orçamentos ou fundos específicos, como receita destinada ao atendimento de encargos previamente estabelecidos, não havendo, no entanto, como ser confundido com o patrimônio dos respectivos beneficiários, pelo menos até a edição do Decreto-lei nº 2.445/88, que, em seu artigo 3º, lhe deu a definição de condomínio social dos trabalhadores¹⁷⁵ – regime não instaurado por ter sido revogado pelo artigo 239 da Constituição de 1988.

Prosseguindo em sua análise, Ilmar Galvão asseverou que, por essas razões, ainda que não se estivesse diante de exações de natureza tributária, não se poderia negar-lhes o caráter de receita pública - matéria subordinada ao direito financeiro encarregado do estudo da atividade desempenhada pelo Estado na obtenção de recursos para o custeio dos serviços públicos, dentre os quais aqueles destinados a assegurar a assistência e previdência social.

Dessa forma, entendeu ser correta a edição de decretos-leis para introdução de modificações na legislação do Fundo PIS/PASEP, em face do artigo 55, inciso II, da EC nº 01/69.

Galvão ressaltou, inclusive, que anteriormente, por meio do Decreto-lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, já haviam sido introduzidas alterações de monta na legislação do PIS/PASEP, como as contidas nos artigos 6º e 7º,¹⁷⁶ através das quais a

¹⁷⁵ Decreto-lei nº 2.445; de 29.06.1988, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988:

"Art. 3º. O Fundo de Participação PIS-PASEP é um condomínio social dos trabalhadores, administrado por 1 (um) Conselho-Diretor e por 1 (uma) Secretaria Executiva, conforme o disposto em Regulamento."

¹⁷⁶ Decreto-lei nº 2.052, de 03.08.1983:

"Art 6º - Compete à Secretaria da Receita Federal a fiscalização do recolhimento das contribuições e seus acréscimos para o PIS e o PASEP.

Parágrafo único - A Secretaria da Receita Federal poderá celebrar convênios com outros órgãos e entidades para a execução da fiscalização de que trata este artigo, inclusive quanto aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos Territórios, e a suas entidades da administração

Receita Federal ficou incumbida da fiscalização do recolhimento das contribuições e seus acréscimos e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional da apuração, inscrição e cobrança da respectiva dívida ativa, sem que a inconstitucionalidade do mencionado diploma houvesse sido declarada pelo STF.

No concernente à necessidade da edição de lei complementar para alterar as regras do PIS, estabelecido pela Lei Complementar nº 07/70, mencionando fato histórico, Galvão registrou que, à época, as contribuições não tinham sua instituição reservada à lei complementar, o que, em seu entender, era circunstância bastante para tornar supérflua qualquer discussão em torno da questão de saber se modificações poderiam ser introduzidas em seu regime normativo por decreto-lei. Salientou, ainda, o fato de o projeto que resultou na LC nº 07/70 não ter tramitado no Congresso como lei ordinária, ocorrido pela interpretação equivocada do artigo 62, parágrafo 2º, da EC nº 01/69.¹⁷⁷ Entendeu que a vedação à vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo, ali contida, deveria ser interpretada como restrita a impostos, taxas e contribuição de melhoria, e não a contribuições. Bem como concluiu que no caso da contribuição para o PIS especificamente, alusiva à participação nos lucros das

indireta e fundações, observadas as disposições legais pertinentes e a existência de dotação orçamentária própria.

Art 7º - O órgão fiscalizador enviará às Procuradorias da Fazenda Nacional os demonstrativos de débitos relativos às contribuições e seus acréscimos de que trata este Decreto-lei, acompanhados de prova de declaração, para fins de apuração, inscrição e cobrança da Dívida Ativa no interesse do PIS ou do PASEP, conforme o caso, observada a legislação específica.

Parágrafo único - A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional poderá celebrar convênios com outros órgãos ou entidades para execução do processo de apuração, inscrição e cobrança da Dívida Ativa de que trata este artigo, observadas as disposições legais pertinentes e a existência de dotação orçamentária própria."

¹⁷⁷ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 62. O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

(...)

§ 2º Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.

(...)"

empresas, havia reserva expressa de lei ordinária, nos termos do artigo 165, inciso V, da EC nº 01/69.¹⁷⁸

Finalizando a análise quanto ao instrumento legal em que deveriam ser vinculadas as modificações à LC nº 07/70, trazidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, ressaltou que estas poderiam ser vinculadas tanto por meio de lei quanto de decreto-lei, porque alusivas à base de cálculo e à alíquota, e não à vinculação, única parte que, em seu entender, seria indispensável a alteração por meio de lei complementar.

Ainda proferindo seu voto, Galvão considerou terem sido tempestivamente apreciados os decretos-leis em tela, sendo suficientes os fundamentos que foram expendidos pelo Ministro Carlos Velloso em seu voto, não havendo ofensa ao artigo 25, parágrafo 1º, inciso II do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988.

Concordou, mais uma vez, com o relator, quando esse afirmou que a Constituição de 1988, em seu artigo 239, recepcionou o PIS/PASEP como o encontrou – contribuição de seguridade social – e não como contribuição sobre o lucro, fundada no artigo 195, inciso I, da nova Carta.

Partindo da premissa posta anteriormente, de que a contribuição para o PIS tem natureza tributária, considerou descabida a alegação de inconstitucionalidade calcada no fato de ter por base de cálculo não o lucro líquido, mas outros valores, por se tratarem de valores considerados na apuração deste. Segundo afirmou, o uso desse critério apenas reafirmava a preocupação do legislador em determinar que a base de cálculo fosse apurada antes de realizadas as deduções contábeis, evitando a completa absorção das receitas e a perda, por consequência, dos objetivos do programa. A esse argumento acrescentou que a Constituição não definiu os elementos do tributo, reservando essa tarefa à lei.

Em consonância com seu voto, que segue o proferido pelo Ministro Carlos Velloso, entendeu estar a contribuição ao PIS/PASEP sujeita ao princípio da anterioridade, razão pela qual, instituídos os decretos-leis em exame no exercício de 1988, o gravame somente poderia ser exigido a partir de janeiro de 1989.

¹⁷⁸ Vide nota nº 99.

Portanto, o Ministro Ilmar Galvão considerou constitucionais os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, nos exatos termos preconizados pelo relator Velloso.

Na seqüência da análise do RE nº 148.754-2/RJ pelo Plenário do STF, coube ao Ministro Marco Aurélio Mello proferir seu voto. Este não viu necessidade em discorrer sobre a natureza jurídica do PIS, por não considerar justificável a modificação da jurisprudência já pacificada pela Corte. Acompanhou, no tema, o voto anteriormente proferido pelo Ministro Rezek. Houve por bem, entretanto, analisar com mais vagar o argumento de perempção pelo decurso do prazo assinado no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Dessa forma, assinalou que se estava diante de um prazo estabelecido para o exercício – no campo político, com a flexibilidade que lhe é própria – de um Poder. O fato do mencionado artigo 25 do ADCT excluir do prazo de cento e oitenta dias para apreciação dos decretos-leis editados até 02 de setembro de 1988, o recesso parlamentar, encerrava, no seu entender, um prazo peremptório, definitivo.

Traçando paralelo que fundamentou seu posicionamento, buscou o entendimento do próprio STF, mesmo sem citar nenhum precedente em especial, na questão dos mandados de segurança, em que a Corte admite projetar o final do prazo de cento e vinte dias para sua proposição até o primeiro dia útil subsequente, sob os argumentos da existência de um direito a ser exercido, bem como dos princípios da utilidade e necessidade. Em contraposição, salientou que as Casas do Congresso funcionam extraordinariamente, podendo fazê-lo em dias considerados feriados, diferentemente dos Tribunais no julgamento de mandados de segurança. Exemplificou sua posição apontando o caso do prazo estabelecido pela EC nº 01/69 para aprovação automática de um decreto-lei,¹⁷⁹ em que se concluiria pelo termo final desse prazo

¹⁷⁹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 51. O Presidente da República poderá enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sobre qualquer matéria, os quais, se o solicitar, serão apreciados dentro de quarenta e cinco dias a contar do seu recebimento na Câmara dos Deputados, e de igual prazo no Senado Federal.

(...)

§ 3º. Na falta de deliberação dentro dos prazos estipulados neste artigo e parágrafos anteriores, considerar-se-ão aprovados os projetos."

mesmo em dia feriado, impedindo, em decorrência, a possibilidade de o Congresso analisá-lo no dia útil imediatamente subsequente.

Assim, o Ministro Marco Aurélio, tomando tanto a questão da natureza tributária do PIS – que não permitiria a alteração de sua legislação de referência por meio de decreto-lei – quanto o decurso do prazo – estabelecido pelo inciso I do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – e a circunstância de terem sido os Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88 apreciados após a dilação constitucional, considerou-os inconstitucionais.

Em breve voto, manifestou-se, em seguida, na análise do RE nº 148.754-2/RJ, o Ministro Sepúlveda Pertence. Este centrou sua análise no fato de estar-se pondo em questão o papel da jurisprudência do STF na concretização da vigência da Constituição e o seu relevo na segurança jurídica do País.

Reconhecendo que a preocupação com a segurança jurídica não devia impedir mudanças no entendimento jurisprudencial, ressaltou que, no caso em tela, a discussão sobre a natureza tributária ou não da contribuição para o PIS se punha apenas para firmar um parâmetro da constitucionalidade formal ou não de um decreto-lei à luz da Constituição já não mais em vigor. A isso contrapôs o fato de que a jurisprudência do STF reconhecendo a natureza não tributária das contribuições sociais, firmou-se com a posição discordante apenas do Ministro Oscar Corrêa, tendo sido firmada nos julgamentos do RE nº 86.595/BA, do AG nº 96.932-2/SP e no RE nº 100.790-7/SP, esse último especificamente sobre a contribuição para o PIS. Assim considerou descabida a revisão de um entendimento adotado sob o regime constitucional anterior, para afirmar a constitucionalidade de um ato normativo que, no tempo de sua edição, desafiava frontalmente a orientação consolidada da jurisprudência da Corte Constitucional do País.

Da mesma forma, não via como a contribuição para o PIS podia ser considerada como “finanças públicas”, já que, para tanto, teria que ser tributo, porque não se trata de receita derivada.

A partir desses argumentos Sepúlveda Pertence considerou inconstitucionais os Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88.

O Ministro Paulo Brossard, por sua vez, também registrou o entendimento acerca da matéria em voto vista. Antes de analisar o tema propriamente dito, fez consistente relatório sobre o feito. Em preliminar, afirmou que considerava que a LC nº 07/70 veiculava matéria reservada à lei complementar, pois vinculou o produto da arrecadação da contribuição criada a determinada despesa, o que, sob o regime da EC nº 01/69,¹⁸⁰ só era permitido por previsão constitucional ou mediante lei complementar. Ponderando ser esta a razão da necessidade de obedecer ao processo legislativo referente às leis complementares, embora tenha tratado também de matéria de lei ordinária.

Sobre a hierarquia das leis – fazendo menção ao fato de a decisão de primeira instância ter declarado a inconstitucionalidade dos decretos-leis analisados por ofensa à hierarquia das leis, entendendo que lei formalmente complementar e substancialmente ordinária só poderia ser modificada ou revogada por outra lei formalmente complementar – entendeu não caber ao legislador ordinário escolher as matérias às quais concederá a estatura de lei complementar, pois só a Constituição poderia fazê-lo, de forma que se matéria de lei ordinária fosse regulada em lei complementar teria sempre eficácia de lei ordinária e por outra lei ordinária poderia ser modificada ou revogada.

Brossard asseverou ser, para o desate da controvérsia posta no RE nº 148.754-2/RJ, mais importante do que saber se a contribuição para o PIS tinha natureza tributária ou não, saber se a mesma, instituída que foi pela LC nº 07/70, poderia ser alterada por decreto-lei.

Em seu entender, a contribuição social seria uma contribuição parafiscal, cuja natureza seria tributária; o tributo, em qualquer de suas modalidades, era regulado por lei, sendo o decreto-lei instrumento inadequado e impróprio para dispor sobre tributo. Concluindo, assim, que os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não podiam alterar o que a lei dispusera a respeito da contribuição para o PIS.

Explicando os fundamentos colocados, Brossard iniciou afirmando que o fato de uma pessoa, sem ter cometido infração, ser obrigada por lei a abrir sua bolsa e entregar

¹⁸⁰ Artigo 62, parágrafo 2º da Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969 – vide nota nº 177.

ao Estado uma parcela do seu patrimônio, em direito tinha um nome: tributo. Acrescentou ser a contribuição parafiscal tributo, firmando-se, para tanto, nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, Alfredo Augusto Becker, Ruy Barbosa Nogueira, Antonio Theodoro Nascimento, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes, Zelmo Denari e Geraldo Ataliba.

Em sendo tributo, sobre a contribuição se aplicava, ao tempo da edição dos decretos-leis em discussão, o disposto no artigo 19, inciso I, da EC nº 01/69,¹⁸¹ que vedava a instituição ou o aumento de tributo senão por lei. Recorreu para endossar seus argumentos ao magistério de Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, G. Rothmann, Nelson Sampaio, Trigueiro e Fábio Fanuchi.

Foi além, afirmando ser o decreto-lei veículo inidôneo para criação ou aumento de tributos. No mesmo sentido, citou Ruy Barbosa Nogueira, Antonio Theodoro Nascimento e Geraldo Ataliba. Acrescentando ainda que adotara esse entendimento de longa data, tendo inclusive sustentado-o no Senado Federal, de que a lei que se exigira para instituir ou aumentar tributo era a lei no sentido próprio, não uma contrafação sua.

Finalizou o Ministro Brossard, posicionado-se pela inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, por faltar-lhes legitimidade constitucional para alterar a LC nº 07/70. De outro lado, entretanto, não concordou com a pretensão dos contribuintes de eximirem-se da contribuição para o PIS – sob o argumento de que os decretos-leis, acima mencionados, revogaram o parágrafo 2º do artigo 3º da LC nº 07/70¹⁸² – justamente por considerar que o decreto-lei era instrumento inidôneo para regular matéria tributária.

¹⁸¹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

(...)"

¹⁸² Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

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

(...)

§ 2º. As Instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior."

O próximo Ministro do STF a proferir seu voto, ainda no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, foi Sydney Sanches. De pronto o mesmo fez menção ao voto-vista que proferira, em Plenário, durante o julgamento do RE nº 100.249-2/SP,¹⁸³ concernente à natureza jurídica do FGTS.

Sanches incorporou ao seu voto o teor do memorial, que lhe fora enviado pelo advogado João Dodsworth Cordeiro Guerra, no qual esse fizera um histórico dos termos postos pela lide; recapitulara o teor dos votos proferidos até então; propusera uma adequação dos votos à jurisprudência do STF; e apresentara suas conclusões. Quando tratara da adequação dos votos à jurisprudência dominante da Corte, afirmara que o voto do Ministro relator colidia com antiga e pacífica jurisprudência daquela Casa, que definia a contribuição ao PIS como de natureza não tributária e que não gerava receita pública. Invocara o aparte do Ministro Moreira Alves em uma das sessões do julgamento, no qual adiantara que a orientação do STF deveria ser mantida por ser correta; por ser pacífica há, então, quinze anos; e por dizer respeito a regime constitucional já superado – e porque, em última análise, a modificação de entendimento proposta pelo Ministro Velloso afetaria a segurança jurídica, pela qual a Suprema Corte é responsável.

Sustentara, por outro lado, que o fato de a arrecadação da contribuição caber ao Estado e sua gestão a órgão da administração direta ou indireta não bastariam para dar-lhe natureza tributária ou de finanças públicas, como o próprio STF já havia decidido nos julgamentos do RE nº 100.790-7/SP e do RE nº 100.249-2/SP. Acrescentara, também, que, no caso concreto, discutia-se o antecedente (imposição da contribuição para o PIS) e não o subsequente, (gestão do PIS por pessoa jurídica de direito privado – a Caixa Econômica Federal – ainda que controlada pela União). A partir de tais elementos, o memorial do advogado Cordeiro Guerra requerera que o voto do Ministro Francisco Rezek fosse adotado.

Por sua vez, foi o que fez o Ministro Sydney Sanches, declarando a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

¹⁸³ Vide nota nº 87.

O Ministro Néri da Silveira, que proferiu o voto seguinte, iniciou dizendo que, acerca das contribuições previdenciárias, antes da EC nº 08/77 já possuía entendimento de que não eram tributos. Assim, quando se discutia a respeito da prescrição quinquenal das contribuições previdenciárias e para o FGTS, sempre sustentou que essa não se aplicava, justamente por não possuírem natureza tributária. Referiu-se ao voto que registrou no RE nº 99.720-2/RJ,¹⁸⁴ quando a Corte decidira que, antes da EC nº 08/77, as contribuições tinham natureza tributária e, com o advento daquela Emenda, deixaram de tê-lo. Dessa forma, na vigência da EC nº 08/77, manteve seu entendimento anterior, por considerar como de natureza não tributária as contribuições previdenciárias e sociais ali previstas.

Salientou que o cerne da questão posta no RE nº 148.754-2/RJ residia na compreensão que se dava à expressão “finanças públicas”, prevista no artigo 55, inciso II, da EC nº 01/69, relativa à competência do Presidente da República para expedir decretos-lei sobre finanças públicas, inclusive normas tributárias.

No caso específico, uma vez que não se tratava de tributo, deveria ser verificado se as contribuições para o PIS se enquadravam no conceito de finanças públicas. Para tanto, buscou na doutrina de Veiga Filho e de Alberto Deodato,¹⁸⁵ a limitação do campo de estudo das finanças públicas, que era o das leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público. Mencionou ainda, no mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins, que fundamentava seu conceito no ensinamento de Aliomar Baleeiro.

Néri da Silveira traçou paralelo da contribuição para o PIS com a contribuição do FGTS, a qual, no voto que proferiu no julgamento anterior, afastara da natureza de contribuição integrante da receita pública, porque o produto de sua arrecadação era depositado em conta individualizada e pertencente ao trabalhador; não se integrando ao Tesouro, mas podendo, mediante previsão orçamentária, ser aplicado como receita pública. Ainda falando sobre o FGTS, o Ministro atestou que seus destinatários eram os

¹⁸⁴ RE nº 99.720-2/RJ:

"EMENTA: Embargos à execução - Contribuições previdenciárias. Caráter tributário, nos termos da jurisprudência da Corte. Prescrição: art. 174 do C.T.N.

Recurso extraordinário não conhecido."

trabalhadores, não havendo que se conferir às contribuições feitas pelo empregador ao fundo o caráter de tributo, por não estarem elencadas no artigo 5º do CTN,¹⁸⁶ e por não se equipararem às contribuições previstas no artigo 212, parágrafo 2º, inciso I, da EC nº 01/69. Por essa razão, justificou, é que sustentava não se aplicar às contribuições do FGTS a prescrição quinquenal, própria de matéria tributária.

Ainda fazendo paralelo com o FGTS, Néri da Silveira afirmou que este era um direito do trabalhador, ao qual o Estado dava garantia de pagamento. A contribuição pelo empregador, era obrigação que defluía do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, que encontrava na regra constitucional aludida a sua fonte. Ao Estado, ou ao órgão da administração pública responsável, cabia fiscalizar o recolhimento e tutelar a garantia assegurada ao empregado. Embasado em voto proferido em outra ocasião pelo Ministro Rodrigues Alckmin, afirmou que, pelo fato de o Estado não exigir a contribuição para si, esta não tinha índole fiscal ou parafiscal.

Ressaltou que todas as considerações que fez relativamente ao FGTS aplicavam-se ao PIS, por ser este também um direito social do trabalhador. Assim, a contribuição para o PIS não tinha, em seu entender, natureza tributária, nem seria contribuição integrante da receita pública; não sendo, em conseqüência, classificável no âmbito das finanças públicas, e não podendo, pelos limites impostos pela EC nº 01/69, ser disciplinada por meio de decreto-lei.

Diante desses argumentos, o Ministro Néri da Silveira reconheceu a inconstitucionalidade dos decretos-leis que alteraram a contribuição para o PIS.

O Ministro Moreira Alves, em seu voto, lembrou sustentar o entendimento de que, após a EC nº 08/77,¹⁸⁷ as contribuições para o PIS/PASEP não eram tributos; assim como não eram finanças públicas, porque o produto da arrecadação não ingressava no erário público, inexistindo, portanto, receita pública – fato indispensável para que se configurasse como finanças públicas – razão pela qual não poderiam ser

¹⁸⁵ Autores que escrevem sobre ciência das finanças.

¹⁸⁶ Código Tributário Nacional:

"Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

¹⁸⁷ No voto do Ministro está grafado "Emenda Constitucional nº 7", no entanto a conclusão do voto não deixa dúvida de que se trata de equívoco e que a referência diz respeito à EC nº 08, de 14.04.1977.

objeto de decreto-lei. Considerou, portanto, inconstitucionais os Decretos-leis n^{os} 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Resumidamente, o Ministro Octavio Gallotti, Presidente do STF na ocasião, acompanhou o voto do Ministro Francisco Rezek e daqueles que o seguiram, negando a conceituação de finanças públicas para a contribuição ao PIS, razão pela qual a matéria não poderia ter sido disciplinada por decreto-lei. Declarando, também, a inconstitucionalidade dos decretos-leis em exame.

Dessa forma, por maioria de votos, no exame do RE n^o 148.754-2/RJ, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88.¹⁸⁸

3.3. CONSOLIDAÇÃO DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Declarada a inconstitucionalidade pelo Pleno do STF, outros processos foram julgados pelas Turmas daquela Corte, ratificando o precedente firmado.

¹⁸⁸ No extrato de ata, que representa o histórico do julgamento, as três sessões em que a discussão ocorreu foram transcritas nos seguintes termos:

"Decisão: resolvendo questão de ordem suscitada pelo relator, o Tribunal, por votação unânime, deliberou que o art. 60, da Medida Provisória n. 314, publicada no Diário Oficial da União de 15.03.93, não se aplica às causas em que a União Federal seja representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Votou o recurso extraordinário, o julgamento foi adiado em virtude de pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Francisco Rezek. Falaram: pelos recorrentes, o Dr. João Dodsworth Cordeiro Guerra e, pelo Ministério Público Federal, o Dr. Moacir Antonio Machado da Silva, Vice-Procurador-Geral da República, na ausência ocasional do Dr. Aristides Junqueira Alvarenga. Plenário, 31.3.93"

"Decisão: Após os votos dos Ministros Relator e Ilmar Galvão, não conhecendo do recurso extraordinário, e dos Ministros Francisco Rezek, Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, que dele conheciam e lhe davam provimento, o julgamento foi adiado em virtude de pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Paulo Brossard. Ausentes, ocasionalmente, o Ministro Néri da Silveira, e, justificadamente, o Ministro Sydney Sanches, Presidente. Presidiu o julgamento o Ministro Octavio Gallotti, Vice-Presidente. Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antonio Machado da Silva. Plenário, 12.5.93."

"Decisão: Por maioria de votos, o Tribunal conheceu do recurso extraordinário e lhe deu provimento, para declarar a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n^{os} 2.445, de 29.6.88, e 2.449, de 21.7.88, vencidos os Ministros Relator e Ilmar Galvão, que não conheciam do recurso. Votou o Presidente. Relator para o acórdão o Ministro Francisco Rezek. Plenário, 24.6.93"

A Segunda Turma apresentou várias decisões nesse sentido. Na análise do RE nº 161.300-9/RJ,¹⁸⁹ em 10 de agosto de 1993,¹⁹⁰ o relator, Ministro Marco Aurélio, fazendo referência ao processo julgado em Plenário, destacou que, na oportunidade foi reafirmada a natureza jurídica da contribuição ao PIS, como sendo de mera contribuição e, portanto, impossível de ser disciplinado mediante decreto-lei.

No julgamento do RE nº 170.986-3/PR,¹⁹¹ ocorrido em 10 de maio de 1994,¹⁹² o Ministro Néri da Silveira, em seu voto, mencionou o precedente que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e anexou cópia do voto que proferira na ocasião, fazendo paralelo entre as contribuições para o PIS e para o FGTS.

A declaração de inconstitucionalidade pelo Plenário também justificou o voto do Ministro Paulo Brossard, relator do RE nº 151.255-5/MG,¹⁹³ apreciado em 20 de junho de 1994,¹⁹⁴ e, além da decisão primeira da Corte, elencou também, como fundamento de suas razões de decidir, as decisões proferidas no acima mencionado RE nº 161.300-

¹⁸⁹ RE nº 161.300-9/RJ:

"PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - DISCIPLINA POR DECRETO-LEI. A teor da jurisprudência sedimentada do Supremo Tribunal Federal, o PIS tem natureza jurídica de contribuição. Assim, descabe perquirir do envolvimento de normas tributárias, sendo que o objetivo visado com os recolhimentos afasta a possibilidade de se cogitar de finanças públicas. Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988. Precedentes: recurso extraordinário nº 148.754-2, relatado pelo Ministro Carlos Velloso e julgado pelo Tribunal Pleno em 24 de junho de 1993."

¹⁹⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10.09.1993.

¹⁹¹ RE nº 170.986-3/PR:

"EMENTA: Recurso extraordinário. PIS. Empresas sujeitas a recolhimento de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Mandado de Segurança requerido para não serem obrigadas ao recolhimento de contribuição para o aludido Programa, na forma prevista nos Decretos-leis nºs 2445 e 2449, ambos de 1988, que modificavam a base de cálculo, a alíquota e o prazo de recolhimento das contribuições em referência. 2. O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária de 24.6.1993, no julgamento do RE 148754-2-RJ, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2445 de 29.6.1988, e 2449, de 21.7.1988. 3. Com base nesse precedente da Corte, o recurso extraordinário das empresas é conhecido e provido, para conceder-se o mandado de segurança."

¹⁹² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 18.11.1994.

¹⁹³ RE nº 151.255-5/MG:

"EMENTA: Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

¹⁹⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10.02.1995.

9/RJ, além do RE nº 166.200-0/CE¹⁹⁵ e do RE nº 166.565-3/RJ,¹⁹⁶ nos quais foi declarada a inconstitucionalidade dos decretos-leis em discussão.

O Ministro Francisco Rezek, por seu turno, foi o relator do RE nº 154.049-4/DF,¹⁹⁷ analisado em 30 de junho de 1994;¹⁹⁸ limitando-se, em seu voto, a transcrever o que ponderou na discussão do RE nº 148.754-2/RJ, prestigiando, na ementa, dois precedentes do Plenário da Corte: o de que a contribuição para o PIS não tinha natureza tributária e o que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Novamente como relator, desta vez do RE nº 168.542-5/RJ,¹⁹⁹ analisado na sessão da Segunda Turma de 16 de agosto de 1994,²⁰⁰ o Ministro Paulo Brossard

¹⁹⁵ RE 166.200-0/CE:

"Despacho: - Vistos. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que considerou inconstitucionais os Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a base de cálculo e o prazo para recolhimento da contribuição para o PIS.

O Plenário desta Egrégia Corte, ao apreciar o RE 148.754-2, em 24.06.93, por maioria de votos declarou a inconstitucionalidade das referidas normas.

Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego provimento ao recurso."

¹⁹⁶ RE 166.565-3/RJ:

" Despacho: - Vistos. Trata-se de recurso extraordinário, interposto pela União Federal, contra acórdão que considerou parcialmente inconstitucionais os Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a base de cálculo e o prazo para o recolhimento da contribuição para o PIS. Somente com relação ao exercício de 1988 foi reconhecida a inconstitucionalidade, por violação do princípio da anterioridade.

O Plenário desta Egrégia Corte, ao apreciar o RE 148.754-2, em 24.06.93, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade das referidas normas.

Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego provimento ao recurso."

¹⁹⁷ RE nº 154.049-4/DF:

"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

¹⁹⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 02.09.1994.

¹⁹⁹ RE nº 168.542-5/RJ:

"EMENTA: Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

²⁰⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 28.04.1995.

repetiu o voto proferido no RE nº 151.255-5/MG, fazendo, inclusive, referência aos mesmos precedentes.

O substituto de Brossard na Corte, Ministro Maurício Corrêa, foi relator do RE nº 192.209-5/ PR,²⁰¹ julgado pela mesma Segunda Turma em 15 de dezembro de 1995,²⁰² e manteve o entendimento e, também, exatamente o mesmo voto proferido por aquele no RE nº 151.255-5/MG e no RE nº 168.542-5/RJ.

Posteriormente, foi analisado ainda o RE nº 153.792-2/RJ,²⁰³ em 23 de fevereiro de 1996,²⁰⁴ no qual o relator, Ministro Francisco Rezek, tomou a prévia declaração de inconstitucionalidade pelo Pleno da Corte como premissa em sua análise da questão posta.

Da mesma forma procedeu a Primeira Turma que apenas referiu-se à decisão plenária, e igualmente tomou-a como premissa, na apreciação do RE nº 149.524-3/RJ,²⁰⁵ julgado em 26 de abril de 1994, que teve como relator o Ministro Moreira Alves.

O próprio Moreira Alves foi o relator de outro processo analisado pela Primeira Turma, sendo que nesse caso, foi além, e, mais do que confirmar o entendimento do Plenário, afirmou a continuidade da cobrança da contribuição ao PIS, com base na LC nº 07/70. Na apreciação de Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário – EDRE nº 187.182-2/DF,²⁰⁶ julgado em 18 de novembro de 1997,²⁰⁷ o relator deparou-se com a alegação de que a declaração de inconstitucionalidade da exigência da contribuição a partir dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 abrangeria também os

²⁰¹ RE nº 192.209-5/ PR:

"EMENTA: Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

²⁰² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08.03.1996.

²⁰³ Vide nota nº 100.

²⁰⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10.05.1996.

²⁰⁵ Vide nota nº 97.

²⁰⁶ EDRE nº 187.182-2/DF:

"EMENTA: Embargos de declaração.

- Declarada por esta Corte a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, que haviam alterado a base de cálculo e a alíquota do PIS, a cobrança a esse título devida continuou a sê-lo somente com base na Lei Complementar 7/70 que foi recebida, a respeito, pela atual Constituição (artigo 239 de seu ADCT).

Embargos de declaração recebidos para modificar-se a conclusão do acórdão embargado."

²⁰⁷ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 06.02.1998.

valores devidos com base na LC nº 07/70. Tal se daria, na fundamentação do contribuinte, porque o legislador teria em mira revogar a sistemática de recolhimento prevista na LC nº 07/70, através de modificação substancial na base de cálculo do PIS para englobar, entre outras, receitas estranhas à atividade típica das empresas que comercializam mercadorias, em lugar do faturamento puro e simples; configurando contribuição em moldes inconstitucionais.

Em seu voto, Moreira Alves esclareceu que, uma vez declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que haviam alterado a base de cálculo e a alíquota do PIS, a cobrança, a esse título, continuou a ser devida somente com base na LC nº 07/70, recebida pela Constituição Federal de 1988, com menção expressa, em seu artigo 239.

Como ilustração, pode ser mencionada decisão do STJ acerca dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 proferidas antes da manifestação do STF sobre sua constitucionalidade. A Primeira Turma do STJ analisou o REsp nº 13.359/RJ,²⁰⁸ em sessão de 02 de outubro de 1991,²⁰⁹ feito que teve como relator o Ministro Garcia Vieira. A alegação levada ao Judiciário pelos contribuintes envolvidos no processo era de que estariam eximidos do recolhimento das contribuições ao PIS, com base na receita operacional bruta, em face da inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.445/88. A fundamentação para o pedido baseava-se em três pontos: a impossibilidade de, com base no princípio da hierarquia das leis, decreto-lei alterar ou revogar lei complementar; ser decreto-lei meio inidôneo para legislar sobre a matéria em foco; e, por fim, o fato de o Decreto-lei nº 2.445/88 ter perdido sua eficácia em face do artigo 25, parágrafo 1º, do ADCT.

²⁰⁸ REsp nº 13.359/RJ:

"EMENTA: PIS - RECEITA OPERACIONAL BRUTA - DECRETO-LEI Nº 2.445/88.

Impossibilidade alteração de Lei Complementar por Decreto-lei é princípio fundamental da hierarquia das leis. A contribuição fixada pela Lei Complementar nº 07/70 prevalece, frente ao disposto no Decreto-lei nº 2.445/88.

Recurso provido."

²⁰⁹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 11.11.1991.

O voto do relator não analisou as duas últimas questões abordadas, sob a argumentação de terem índole constitucional, não podendo ser apreciadas em sede de recurso especial.

Como tratava-se de empresa contribuinte ao PIS com base no valor do imposto de renda devido – à época anual – com o advento do multicitado decreto-lei nº 2.445/88 passou a ter sua contribuição devida com base na receita operacional bruta – e portanto, além de base ampliada, também verificada mensalmente.

No âmbito do STJ a questão ficou resumida à possibilidade de o Decreto-lei nº 2.445/88 poder alterar a LC nº 07/70. O Ministro Garcia Vieira conduziu seu voto ao entendimento de que tal não seria possível, porque, mesmo que o referido decreto-lei fosse considerado uma lei ordinária, não poderia sobrepor-se a uma lei complementar. Conforme argumentou, a lei complementar, nos termos do artigo 50²¹⁰ da EC nº 01/69,²¹¹ somente seria aprovada por maioria absoluta dos votos dos membros do Congresso Nacional e só poderia ser alterada por outras leis complementares ou pela Constituição Federal. Sob esse argumento, o Ministro, acompanhado em seu voto pelos demais componentes da Turma, determinou que continuava em vigor a LC nº 07/70, prevalecendo esta sobre o Decreto-lei nº 2.445/88.²¹²

²¹⁰ No voto, consta grafado o artigo 5º, no entanto, no contexto posto, o equívoco datilográfico fica patente, posto que este refere-se à inclusão entre os bens dos Estados e Territórios, dos lagos em terrenos de seu domínio, bem como os rios que neles têm nascente e foz, as ilhas fluviais e lacustres e as terras devolutas; enquanto que o artigo 50 refere-se às leis complementares e especificamente ao seu quorum de aprovação, que é o tema discutido no voto.

²¹¹ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias."

²¹² Como informação, sobre o tema da hierarquia das leis e especificamente sobre leis complementares no âmbito do direito tributário, tivemos a oportunidade de nos manifestar em monografia apresentada para conclusão do curso de pós-graduação em direito tributário e processual tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná em 1997, posteriormente incluída em coletânea organizada pela coordenação do curso (RIBEIRO, André da Costa. *Lei complementar tributária*. In: MARINS, James. MARINS, Gláucia Vieira (coord.). *Direito tributário atual*. Curitiba: Juruá. 2000, p. 165-191)

3.4. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DOS DECRETOS-LEIS N^{OS} 2.445/88 E 2.449/88

Por determinação do Regimento Interno do STF, aprovado em 15 de outubro de 1980,²¹³ que uma vez declarada a inconstitucionalidade, deveria ser feita a comunicação, logo após a decisão, à autoridade ou órgão interessado, bem como, depois do trânsito em julgado, ao Senado Federal,²¹⁴ para que este determinasse a suspensão, no todo ou em parte, da lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF.²¹⁵

Assim, findo o julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, em 24 de junho de 1993, na semana seguinte, mais precisamente no dia 1º de julho de 1993, o então Presidente do

²¹³ Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, aprovado em 15.10.1980:

"Art. 169. O Procurador-Geral da República poderá submeter ao Tribunal, mediante representação, o exame de lei ou ato normativo federal ou estadual, para que seja declarada a sua Inconstitucionalidade.

Art. 170. O Relator pedirá informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, bem como ao Congresso Nacional ou à Assembléia Legislativa, se for o caso."

Art. 171. Recebidas as informações, será aberta vista ao Procurador-Geral, pelo prazo de quinze dias, para emitir parecer.

Art. 172. Decorrido o prazo do artigo anterior, ou dispensadas as informações em razão da urgência, o Relator, lançado o relatório, do qual a Secretaria remeterá cópia a todos os Ministros, pedirá dia para julgamento.

Art. 173. Efetuado o julgamento, com o quorum do art. 143, parágrafo único, proclamar-se-á a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade do preceito ou do ato impugnados, se num ou noutro sentido se tiverem manifestado seis Ministros.

Art. 174. Proclamada a constitucionalidade na forma do artigo anterior, julgar-se-á improcedente a representação.

Art. 175. Julgada procedente a representação e declarada a Inconstitucionalidade total ou parcial de Constituição Estadual, de lei ou decreto federal ou estadual, de resolução de órgão judiciário ou legislativo, bem como de qualquer outro ato normativo federal ou estadual ou de autoridade da administração direta ou indireta, far-se-á comunicação à autoridade ou órgão responsável pela expedição do ato normativo impugnado.

Art. 176. Argüida a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, em qualquer outro processo submetido ao Plenário, será ela julgada em conformidade com o disposto nos arts. 172 a 174, depois de ouvido o Procurador-Geral.

Art. 177. O Plenário julgará a prejudicial de inconstitucionalidade e as demais questões da causa.

Art. 178. Declarada, incidentalmente, a inconstitucionalidade, na forma prevista nos arts. 176 e 177, far-se-á comunicação, logo após a decisão, à autoridade ou órgão interessado, bem como, depois do trânsito em julgado, ao Senado Federal, para os efeitos do art. 42, VII, da Constituição."

²¹⁴ Artigo 178 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, aprovado em 15.10.1980.

²¹⁵ Constituição Federal de 1988:

"Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;"

STF, Ministro Octavio Gallotti, encaminhou ao então Presidente da República, Itamar Franco, a Mensagem nº 727/P, comunicando-o da decisão proferida naqueles autos.

A decisão do Plenário, apontando o resultado do julgamento, foi publicada em 30 de junho de 1993, sendo o acórdão da mesma publicado em 04 de março de 1994, tendo transitado em julgado no dia 16 de março de 1994. O teor da decisão foi comunicado ao Presidente do Senado Federal, através do Ofício nº 28/94-P/MC-STF.

A partir dessa comunicação, tendo a mesma tramitado no Senado Federal,²¹⁶ culminou com a promulgação, pelo à época Presidente do Senado Federal, José Sarney,²¹⁷ da Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995,²¹⁸ que, determinou: *“Artigo 1º. É suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro”*. Estendendo, dessa forma, o efeito da decisão, até então restrita às partes do processo, para todos os contribuintes.

Logo em seguida, foi editada a Medida Provisória nº 1.175, de 27 de outubro de 1995,²¹⁹ – reeditada sucessivamente até sua conversão na Lei nº 10.522,²²⁰ de 19 de

²¹⁶ Regimento Interno do Senado Federal, aprovado pela Resolução nº 93, de 27.11.1970:

"Art. 386. O Senado conhecerá da declaração, proferida em decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal, de inconstitucionalidade total ou parcial de lei mediante:

I – comunicação do Presidente do Tribunal;

II – representação do Procurador-Geral da República;

III projeto de resolução de iniciativa da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.

Art. 387. A comunicação, a representação e o projeto a que se refere o artigo anterior deverão ser instruídos com o texto da lei cuja execução se deva suspender, do acórdão do Supremo Tribunal Federal, do parecer do Procurador-Geral da República e da versão do registro taquigráfico do julgamento.

Art. 388. Lida em plenário, a comunicação ou representação será encaminhada à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, que formulará projeto de resolução suspendendo a execução da lei, no todo ou em parte”.

²¹⁷ Regimento Interno do Senado Federal, aprovado pela Resolução nº 93, de 27.11.1970:

"Art. 48. Ao Presidente compete:

(...)

XXVIII – promulgar as resoluções do Senado e os decretos legislativos;"

²¹⁸ Publicada no Diário Oficial da União de 10.10.1995.

²¹⁹ Publicada no Diário Oficial da União de 30.10.1995.

²²⁰ A Medida Provisória nº 1.175, de 27.10.1995, foi reeditada pelas Medidas Provisórias nºs 1.209, de 28.11.1995; 1.244, de 14.12.1995; 1.281, de 12.01.1996; 1.320, de 09.02.1996; 1.360, de 12.03.1996; 1.402, de 11.04.1996; 1.442, de 10.05.1996; 1.490, de 07.06.1996; 1.490-11, de 09.07.1996; 1.490-12, de 08.08.1996; 1.490-13, de 05.09.1996; 1.490-14, de 02.10.1996; 1.490-15, de 31.10.1996; 1.490-16, de 29.11.1996; 1.542, de 18.12.1996; 1.542-18, de 16.01.1997; 1.542-19, de 13.02.1997; 1.542-20, de

julho de 2002²²¹ – que dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, assim como cancelou o lançamento e a inscrição, tudo relativamente à parcela da contribuição ao PIS exigida na forma dos Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88, na parte que excedia o valor devido com fulcro na LC ° 07/70 e alterações posteriores.²²²

Por seu turno, em 07 de abril de 1997, a Presidência da República editou o Decreto n^o 2.194, que autorizou o Secretário da Receita Federal a determinar que não fossem constituídos créditos tributários baseados em norma declarada inconstitucional pelo STF.²²³ No caso de créditos já constituídos na ocasião, foi determinada sua revisão de ofício pela autoridade lançadora.²²⁴ Nos processos que estavam em trâmite perante

13.03.1997; 1.542-21, de 11.04.1997; 1.542-22, de 09.05.1997; 1.542-23, de 10.06.1997; 1.542-24, de 10.07.1997; 1.542-25, de 07.08.1997; 1.542-26, de 04.09.1997; 1.542-27, de 02.10.1997; 1.542-28, de 30.10.1997; 1.542-29, de 27.11.1997; 1.621-30, de 12.12.1997; 1.621-31, de 13.01.1998; 1.621-32, de 12.02.1998; 1.621-33, de 13.03.1998; 1.621-34, de 09.04.1998; 1.621-35, de 12.05.1998; 1.621-36, de 10.06.1998; 1.699-37, de 30.06.1998; 1.699-38, de 30.07.1998; 1.699-39, de 28.08.1998; 1.699-40, de 28.09.1998; 1.699-41, de 27.10.1998; 1.699-42, de 27.11.1998; 1.770-43, de 14.12.1998; 1.770-44, de 13.01.1999; 1.770-45, de 11.02.1999; 1.770-46, de 11.03.1999; 1.770-47, de 08.04.1999; 1.770-48, de 06.05.1999; 1.770-49, de 02.06.1999; 1.863-50, de 29.06.1999; 1.863-51, de 27.07.1999; 1.863-52, de 26.08.1999; 1.863-53, de 24.09.1999; 1.863-54, de 22.10.1999; 1.863-55, de 23.11.1999; 1.973-56, de 10.12.1999; 1.973-57, de 11.01.2000; 1.973-58, de 10.02.2000; 1.973-59, de 09.03.2000; 1.973-60, de 06.04.2000; 1.973-61, de 04.05.2000; 1.973-62, de 01.06.2000; 1.973-63, de 29.06.2000; 1.973-64, de 28.07.2000; 1.973-65, de 28.08.2000; 1.973-66, de 27.09.2000; 1.973-67, de 26.10.2000; 1.973-68, de 23.11.2000; 1.973-69, de 21.12.2000; 2.095-70, de 27.12.2000; 2.095-71, de 25.01.2001; 2.095-72, de 22.02.2001; 2.095-73, de 22.03.2001; 2.095-74, de 19.04.2001; 2.095-75, de 17.05.2001; 2.095-76, de 13.06.2001; 2.176-77, de 28.06.2001; e 2.176-78, de 26.07.2001, que continuou em vigor até sua conversão na Lei n^o 10.522, em 19.07.2002.

²²¹ Publicada no Diário Oficial da União de 22.07.2002.

²²² Medida Provisória n^o 1.175, de 27.10.1995:

"Art. 17. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

VIII – à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei n^o 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei n^o 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n^o 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

(...)

§2^o. O disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas."

²²³ Decreto n^o 2.194, de 07.04.1997:

"Art. 1^o Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário."

²²⁴ Decreto n^o 2.194, de 07.04.1997:

a esfera administrativa, ainda pendentes de julgamento, foi determinada a não aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.²²⁵ O mesmo decreto ainda autorizou o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando declarada a inconstitucionalidade pelo STF, a determinar a não inscrição do débito no cadastro da dívida ativa; a revisão dos valores já inscritos, para retificação ou cancelamento; e também a não opor recursos de decisões fundamentadas na inconstitucionalidade, ou ainda para desistir de recursos já apresentados.²²⁶

Na seqüência, e já com fundamento no Decreto nº 2.194/97, o Secretário da Receita Federal fez editar a Instrução Normativa – IN SRF nº 31, de 08 de abril de 1997,²²⁷ através da qual dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente à parcela da contribuição para o PIS exigida na forma dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, na parte excedente ao valor devido com fulcro na LC nº 07/70, e suas alterações posteriores.²²⁸ A mesma IN SRF autorizou os Delegados e Inspectores da Receita a reverem, de ofício, os lançamentos referentes às contribuições recolhidas

"Art. 2º Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no art. 1º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso."

²²⁵ Decreto nº 2.194, de 07.04.1997:

"Art. 3º Caso os créditos tributários constituídos estejam pendentes de julgamento, compete aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, subtraírem a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.

Parágrafo único. A não-aplicabilidade da norma pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal fica condicionada à determinação de que trata o art. 1º."

²²⁶ Decreto nº 2.194, de 07.04.1997:

"Art. 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional fica autorizado, no caso de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a determinar, relativamente aos créditos tributários alcançados pela decisão, que:

- I - Não seja efetivada sua inscrição na dívida ativa;
- II - Sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- III - Não sejam opostos recursos de decisões judiciais fundamentadas na inconstitucionalidade do disposto legal, ou que seja requerida a desistência de recursos já interpostos."

²²⁷ Publicada no Diário Oficial da União de 10.04.1997.

²²⁸ Instrução Normativa nº 31, de 08.04.1997:

"Art. 1º Fica dispensada a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente:

(...)

VI - a parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores."

com base nos decretos-leis julgados inconstitucionais.²²⁹ Determinou também aos Delegados de Julgamento da Receita Federal, nos casos de créditos constituídos que estivessem pendentes de julgamento, que subtraíssem a aplicação da lei declarada inconstitucional em seus votos.²³⁰

²²⁹ Instrução Normativa nº 31, de 08.04.1997:

"Art. 2º Ficam os Delegados e Inspetores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que tratam os incisos I a VI do artigo anterior, para fins de alterar total ou parcialmente os respectivos créditos da Fazenda Nacional."

²³⁰ Instrução Normativa nº 31, de 08.04.1997:

"Art. 2º(...)

§ 1º Nas hipóteses a que faz menção o art. 1º, se os créditos constituídos estiverem pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional. "

4. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A promulgação da Constituição Federal, em 05 de outubro de 1988, trouxe significativas alterações ao regime da contribuição para o PIS.

Nesse contexto, cabe analisar o termo recepção, sob a ótica jurídica. Recepção, na lição de Araujo e Nunes Júnior,²³¹ é o acolhimento, pelo novo texto constitucional, de norma produzida sob a égide da Constituição anterior. No caso da contribuição em análise, ela foi recepcionada expressamente pelo disposto no artigo 239,²³² que destinou o produto da arrecadação dela decorrente para o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono anual para empregados.

²³¹ “Questão que adquire relevo, após o estudo do Poder Constituinte, diz respeito ao equacionamento jurídico de todos os atos normativos infraconstitucionais produzidos sob a égide da Constituição revogada. A nova Constituição tem o condão de revogar a anterior. Isso significa que todas as normas infraconstitucionais produzidas sob a égide da antiga Constituição perdem sua validade? Para que uma norma infraconstitucional tenha validade é preciso que encontre seu suporte em uma norma hierarquicamente superior, no caso, a Constituição. Nessa trilha, se a norma infraconstitucional, produzida sob a égide da anterior Constituição, for compatível com a nova, é por ela acolhida, encontrando, no novo texto, seu fundamento de validade. É por essa razão que inexistente necessidade de elaboração de nova legislação infraconstitucional (Código Civil, Código de Processo Civil etc.), quando da promulgação de uma nova Constituição. Esse fenômeno de acolhimento das normas produzidas sob a égide da antiga Constituição, desde que compatíveis com a nova, leva o nome de *recepção*.” (ARAUJO, Luiz Alberto David e NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. p. 15-6).

²³² Constituição Federal de 1988:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o parágrafo 3º deste artigo.

§ 1º. Dos recursos mencionados no *caput* deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§2º. Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o *caput* deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

3º. Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais dos participantes.

4º. O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

Esse abono, no valor de um salário mínimo anual, é assegurado aos empregados que percebam de empregadores contribuintes do PIS/PASEP, até dois salários mínimos de remuneração mensal.²³³

Assegurou, por outro lado, que pelo menos quarenta por cento dos valores arrecadados com as contribuições para o PIS/PASEP, seriam destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES.

Também foi assegurada a preservação dos patrimônios acumulados de ambos os Programas – PIS e PASEP – mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas diversas leis específicas sobre o tema.

Além de recepcionar a contribuição para o PIS no novo sistema jurídico, a Constituição de 1988 também alterou sua natureza jurídica. Essa, que era não tributária – no período que vai da edição da EC nº 08/77 até a promulgação da nova Carta – volta a ser tributária,²³⁴ como ocorria no texto original da EC nº 01/69. Tal alteração se deu da mesma forma que lhe foi afastada a condição de tributo no ordenamento pretérito, qual seja, pela inclusão das contribuições sociais no capítulo relativo ao sistema tributário nacional.

Verifica-se referida ocorrência devido ao artigo 149 da nova Lei Maior,²³⁵ que determina competir exclusivamente à União a instituição de contribuições sociais, desde que observados os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade,²³⁶ essa mitigada, com prazo nonagesimal.²³⁷

²³³ Benefício regulamentado pela Lei nº 7.859, de 25.10.1989.

²³⁴ "As contribuições sociais têm natureza tributária e, com exceção das contribuições sociais de seguridade social, que devem observar o disposto no parágrafo 6º do art. 195, as demais estão adstritas, dentre outros, ao princípio da anterioridade tributária." (ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*, p. 314).

²³⁵ Constituição Federal de 1988:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

²³⁶ Constituição Federal de 1988:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III – cobrar tributos:

Ressalta-se ainda que especificação mais detalhada das contribuições sociais se dá no capítulo relativo à seguridade social,²³⁸ onde é determinado que esta será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes das pessoas políticas e também de contribuições sociais, pagas por pessoas jurídicas e físicas.²³⁹

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
(...)"

²³⁷ Constituição Federal de 1988:

"Art. 195. (...)

§6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

²³⁸ Constituição Federal de 1988 (redação original):

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II – dos trabalhadores;

III – sobre a receita de concursos e prognósticos.

§1º. As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§2º. A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§3º. A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio social.

§6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

²³⁹ A redação original desse artigo foi alterada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998, alteração que será abordada no capítulo 7.

O STF ratificou o entendimento de que sob a égide da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais passaram a ter natureza tributária.

No julgamento do RE nº 146.733-9/SP,²⁴⁰ em 29 de junho de 1992,²⁴¹ pelo Plenário daquela Corte, o relator, Ministro Moreira Alves afirmou, e foi seguido pela unanimidade dos Ministros, que, perante a nova Carta Magna, no tocante às contribuições sociais, não só aquelas previstas no artigo 149 tinham natureza tributária, como também as relativas à seguridade social, consagradas no artigo 195. Justificou tal assertiva pela adoção do princípio da anterioridade e da irretroatividade, previstos no parágrafo 6º do artigo 195; bem como pela determinação de obediência ao disposto no artigo 154, inciso I, norma inserida no sistema tributário nacional e, portanto, norma tributária.

O mesmo entendimento foi confirmado posteriormente, quando da análise da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF,²⁴² também pelo Pleno do STF, que

²⁴⁰ RE nº 146.733-9/SP:

"EMENTA: Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88.

- Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

- Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, 'a', da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela.

Recurso extraordinário conhecido com base na letra 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7689/88."

²⁴¹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 06.11.1992.

²⁴² ADC nº 01-1/DF:

"EMENTA: - Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte) 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS.

- A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar.

- Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS).

Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões 'A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social' contidas no artigo 9º, e das expressões 'Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação,

foi julgado em 1º de dezembro de 1993,²⁴³ e teve como relator o mesmo Moreira Alves. Na ocasião, a unanimidade dos Ministros considerou que a COFINS, objeto daquele feito – contribuição social instituída com base no inciso I do artigo 195 da Constituição de 1988 – tinha natureza tributária diversa da dos impostos, razão pela qual não fazia sentido a alegação de que feria o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União. Da mesma forma que não resultava em bitributação – por incidir sobre a mesma base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP – porque não se tratava de contribuição social nova, mas sim de contribuição admitida pelo inciso I do artigo 195. Em seu voto, Moreira Alves afirmou expressamente, ter sido, por força da destinação previdenciária que lhe deu o artigo 239 da Constituição Federal de 1988, atribuída a natureza de contribuição social à contribuição para o PIS/PASEP.

produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...' constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991."

²⁴³ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16.06.1995.

5. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95

Com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10 de outubro de 1995, e a conseqüente suspensão, para todos os contribuintes, dos efeitos dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a Presidência da República fez editar, em 28 de novembro de 1995, a Medida Provisória nº 1.212, dispondo sobre as contribuições para o PIS/PASEP e modificando o regramento dado à matéria pela LC nº 07/70.

A partir de então, a contribuição das pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas, passou a ser apurada mensalmente, com base no faturamento do mês.²⁴⁴ Faturamento, no caso, correspondente à receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda,²⁴⁵ proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.²⁴⁶

No conceito de receita bruta, na definição da medida provisória, não estava incluído o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais; assim consideradas inclusive as mercadorias vendidas à empresa comercial exportadora, nos termos previstos pela Lei nº 9.004,²⁴⁷ de 16 de março de 1995²⁴⁸ – conversão em lei da Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994,²⁴⁹ e suas reedições.²⁵⁰

²⁴⁴ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)"

²⁴⁵ Vide notas nºs 32 e 33.

²⁴⁶ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 3º. Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia."

²⁴⁷ Lei nº 9.004, de 16.03.1995:

"Art. 1º. O art.5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1998, acrescido dos parágrafos 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte alteração:

'Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

Não se incluíam, igualmente, as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS retidos pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.²⁵¹ Igualmente não eram incluídas as receitas correspondentes aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento representasse ingresso de divisas; ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento fosse efetuado em moeda conversível; e ao transporte internacional de cargas ou passageiros.²⁵²

A alíquota aplicável sobre essa base de cálculo seria de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).²⁵³

§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1.972.

§ 2º A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:

- a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;
- c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;
- d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação."

²⁴⁸ Publicada no Diário Oficial da União de 17.03.1995.

²⁴⁹ Publicada no Diário Oficial da União de 23.09.1994.

²⁵⁰ A Medida Provisória nº 622, de 22.09.1994, foi reeditada pelas Medidas Provisórias nºs 663, de 21.10.1994; 713, de 18.11.1994; 767, de 20.12.1994; 836, de 19.01.1995; e 896, de 16.02.1995; que foi convertida na Lei nº 9.004, de 16.03.1995.

²⁵¹ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 3º. (...)

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o imposto sobre produtos industriais – IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS, retido pelo vencedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário."

²⁵² Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 4º Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

- I – aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- II – ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando for efetuado em moeda conversível;
- III – ao transporte internacional de cargas ou passageiros.

²⁵³ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

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

- I – 0,65% sobre o faturamento:

Por seu turno, a contribuição devida pelas entidades sem fins lucrativos, inclusive as fundações, passou a ser calculada com base na folha de salários;²⁵⁴ com alíquota de 1% (um por cento) sobre essa base.²⁵⁵ Enquanto as sociedades cooperativas, além da contribuição sobre folha de pagamento mensal, como as entidades sem fins lucrativos, deveriam recolher também a contribuição na forma prevista às pessoas jurídicas de direito privado, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados;²⁵⁶ incidindo a alíquota de 1% (um por cento) sobre a primeira e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre a segunda.²⁵⁷

Já a contribuição relativa às pessoas jurídicas de direito público interno, passou a ser calculada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.²⁵⁸ Nesse caso, eram incluídas nas receitas correntes quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em

(...)"

²⁵⁴ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)"

II – pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

(...)"

²⁵⁵ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

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

(...)

II – um por cento sobre a folha de salários;

(...)"

²⁵⁶ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados."

²⁵⁷ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

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

I – 0,65% sobre o faturamento;

II – um por cento sobre a folha de salários;

(...)"

²⁵⁸ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

III – pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.²⁵⁹ A alíquota incidente, nesse caso, era de 1% (um por cento) sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.²⁶⁰

A medida provisória determinou ainda que a contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, enquanto contribuintes e também na condição de substitutos tributários²⁶¹ dos comerciantes varejistas²⁶² – já prevista nos Decretos-leis n^{os} 2.445 e 2.449, ambos de 1988 – seria calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por 1,38 (um inteiro e trinta e oito décimos) – coeficiente passível de alteração pelo Poder Executivo.²⁶³

Os distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, deveriam recolher a contribuição calculada sobre suas próprias vendas e também a contribuição, nesse caso sob o regime de substituição tributária, como substitutos dos comerciantes varejistas, calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo.²⁶⁴

²⁵⁹ Medida Provisória n^o 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 7^o. Para efeitos do inciso III do art. 2^o, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

²⁶⁰ Medida Provisória n^o 1.212, de 28.11.1995:

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

(...)

III – um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

²⁶¹ Vide nota n^o 115.

²⁶² Lei n^o 9.532, de 10.12.1997:

"Art. 53. O importador de cigarros sujeita-se, na condição de contribuinte e de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e para o financiamento da Seguridade Social – COFINS, calculadas segundo as mesmas normas aplicáveis aos fabricantes de cigarros nacionais."

²⁶³ Medida Provisória n^o 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 5^o A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por 1,38 (um inteiro e trinta e oito centésimos).

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere esta artigo."

²⁶⁴ Medida Provisória n^o 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 6^o A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas."

Também foram inseridas determinações gerais relativas à contribuição para o PIS/PASEP no texto da Medida Provisória nº 1.212/95, como a aplicação de penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto sobre a renda;²⁶⁵ a delegação de competência para administração e fiscalização à Secretaria da Receita Federal;²⁶⁶ bem como a regência dos processos administrativos de determinação e exigência da contribuição, assim como os de consulta sobre aplicação da respectiva legislação, pelas normas do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União²⁶⁷ – determinadas pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.²⁶⁸

No tocante à sua vigência,²⁶⁹ a medida provisória, embora editada em 28 de novembro de 1995, e publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte, por determinação expressa, embora entrasse em vigor na data da publicação, aplicou-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.²⁷⁰

²⁶⁵ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art 9º À contribuição para o PIS/PASEP aplicam-se as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto sobre a renda."

²⁶⁶ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art 10. A administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal."

²⁶⁷ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art 11. O processo administrativo de determinação e exigência das contribuições para o PIS/PASEP, bem como o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão regidos pelas normas do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União."

²⁶⁸ Como informação, sobre o regime jurídico do Decreto nº 70.235/1972, tivemos a oportunidade de nos manifestar em monografia apresentada para conclusão da disciplina de Justiça Tributária e Processo Tributário do curso de mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, ministrada pelo Dr. James Marins no segundo semestre letivo de 2000, posteriormente incluída em coletânea organizada pelo docente da matéria (RIBEIRO, André. *Processo administrativo fiscal: o regime jurídico do Decreto 70.235/1972*. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e processo – livro 5 tomo II*. Curitiba: Juruá. 2002, p. 117-162).

²⁶⁹ Na lição de Paulo de Barros Carvalho (*Fundamentos jurídicos da incidência tributária*, tese de cátedra, São Paulo, 1996, inédita, p. 67), referida por Roque Antonio Carrazza, "estar em vigor é ter força para regular os comportamentos intersubjectivos, sobre os quais a norma jurídica incide. Vigência, portanto, é uma propriedade da regra jurídica que está apta a propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo em que vivemos, os fatos nela abstratamente referidos." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário – 11ª edição*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 134, nota de rodapé nº 3

²⁷⁰ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995:

"Art. 15. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995."

A conversão em lei do disposto pela Medida Provisória nº 1.212/95 somente ocorreu em 25 de novembro de 1998, quando foi promulgada sob o nº 9.715.²⁷¹

No texto aprovado em caráter definitivo, poucas mudanças, fruto de alteração ao longo das reedições, foram feitas no texto original. Especificamente no que diz respeito à determinação da base de cálculo da contribuição, foi determinado que as fundações adotassem a mesma base que as entidades sem fins lucrativos;²⁷² além de, no caso dessas, excluïrem os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições custeadas com recursos originários dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União,²⁷³ no caso das autarquias, que não fossem incluídas entre as receitas os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos orçamentos fiscal e da seguridade social da União,²⁷⁴ no caso das empresas públicas e das sociedades de economia mista, que não fossem incluídos os recursos recebidos a título de repasse,

²⁷¹ A Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995, foi reeditada pelas Medidas Provisórias nºs 1.249, de 15.12.1995; 1.286, de 12.01.1996; 1.325, de 09.02.1996; 1.407, de 11.04.1996; 1.447, de 10.05.1996; 1.495, de 07.06.1996; 1.495-8, de 09.07.1996; 1.495-9, de 08.08.1996; 1.495-10, de 05.09.1996; 1.495-11, de 02.10.1996; 1.495-12, de 31.10.1996; 1.495-13, de 29.11.1996; 1.546, de 18.12.1996; 1.546-15, de 16.01.1997; 1.546-16, de 13.02.1997; 1.546-17, de 13.03.1997; 1.546-18, de 11.04.1997; 1.546-19, de 09.05.1997; 1.546-20, de 10.06.1997; 1.546-21, de 10.07.1997; 1.546-22, de 07.08.1997; 1.546-23, de 04.09.1997; 1.546-24, de 02.10.1997; 1.546-25, de 30.10.1997; 1.546-26, de 27.11.1997; 1.623-27, de 12.12.1997; 1.623-28, de 13.01.1998; 1.623-29, de 12.02.1998; 1.623-30, de 13.03.1998; 1.623-31, de 09.04.1998; 1.623-32, de 12.05.1998; 1.623-33, de 10.06.1998; 1.676-34, de 29.06.1998; 1.676-35, de 29.07.1998; 1.676-36, de 27.08.1998; 1.676-37, de 25.09.1998; e 1.676-38, de 26.10.1998; convertida na Lei nº 9.715, em 25.11.1998.

²⁷² Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

II – pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

(...)"

²⁷³ Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art. 2º. (...)

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

(...)"

²⁷⁴ Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art.2º. (...)

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

(...)"

oriundos do orçamento geral da União.²⁷⁵ Foi acrescentado também que a contribuição do Banco Central do Brasil para o PASEP teria como base de cálculo o total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do orçamento fiscal da União.²⁷⁶

A regulamentação da Medida Provisória nº 1.212/95, pela Secretaria da Receita Federal se deu através do Ato Declaratório nº 39, igualmente editado em 28 de novembro de 1995, que, da mesma forma, trouxe em seu bojo a previsão de que se aplicaria aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.²⁷⁷ Para dispor especificamente sobre o pagamento da contribuição para o PIS relativa ao período de outubro de 1995, o Ministro da Fazenda fez publicar a Portaria nº 273, de 10 de novembro de 1995, autorizando o recolhimento até o último dia útil do mês de novembro de 1995.²⁷⁸

A edição da Medida Provisória nº 1.212/95 – na ocasião reeditada sob nº 1.325, de 09 de fevereiro de 1996 – foi questionada perante o STF, através de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADIN,²⁷⁹ proposta em nome dos contribuintes pela Confederação Nacional da Indústria – CNI,²⁸⁰ registrada sob nº 1.417-0/DF.

²⁷⁵ Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art.2º. (...)

§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União."

²⁷⁶ Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art.15. A contribuição do Banco Central do Brasil para o PASEP terá como base de cálculo o total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações do Orçamento Fiscal da União."

²⁷⁷ Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal nº 39, de 28.11.1995:

"5. Este Ato Declaratório entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995."

²⁷⁸ Portaria MF nº 273, de 10.11.1995:

"Art. 1º. Fica autorizado o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS, relativas ao período de outubro de 1995, até o último dia útil do mês de novembro de 1995."

²⁷⁹ Constituição Federal de 1988:

"Art.102.Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

(...)"

²⁸⁰ Constituição Federal de 1988:

"Art. 103. Podem propor a ação de inconstitucionalidade:

Nessa ADIN foi alegado que a matéria tratada, no caso contribuição previdenciária, não atendia ao requisito constitucional de urgência, que justificasse sua veiculação através de medida provisória,²⁸¹ instrumento que entraria em vigor na data de sua publicação, uma vez que qualquer modificação no âmbito da matéria objeto, somente seria exigível a partir do intervalo de noventa dias de sua entrada em vigor, nos termos do parágrafo 6º do artigo 195, da Constituição Federal, em sua redação original, então vigente.²⁸² Também foi sustentada inobservância do princípio da legalidade, expresso no artigo 150, inciso I, da Lei Maior,²⁸³ segundo o qual só a lei, e não outro instrumento a ela equiparado em caráter provisório, poderia instituir ou majorar tributos. Ainda foi argumentada a preterição da independência orçamentária da seguridade social, estabelecida no artigo 165, parágrafo 5º, inciso III da Carta Magna, em face do cometimento, à Secretaria da Receita Federal, da administração e

-
- I – o Presidente da República;
 - II – a Mesa do Senado Federal;
 - III – a Mesa da Câmara dos Deputados;
 - IV – a Mesa da Assembléia Legislativa;
 - V – o Governador de Estado;
 - VI – o Procurador-Geral da República;
 - VII – o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
 - VIII – partido político com representação no Congresso Nacional;
 - IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.
- (...)"

²⁸¹ Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes."

²⁸² Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, no termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

²⁸³ Constituição Federal de 1988:

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

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

(...)"

fiscalização da contribuição.²⁸⁴ Outro ponto levantado foi a ocorrência de identidade da base de cálculo prevista para a contribuição ao PIS, no caso o faturamento, com a de outra contribuição, no caso da COFINS, instituída pela LC nº 70/91,²⁸⁵ ao arripio do estabelecido no artigo 154, inciso I da Constituição.²⁸⁶ Finalmente, foi apontada violação da garantia constitucional de irretroatividade da lei tributária, consagrada pelo artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal,²⁸⁷ em face de dispositivo que fizera remontar sua aplicação à data de 1º de outubro de 1995, mesmo com sua edição tendo ocorrido em data posterior.

O Plenário do STF apreciou liminarmente a ADIN nº 1.417-0/DF,²⁸⁸ na sessão de 07 de março de 1996.²⁸⁹ Em seu voto, o relator, Ministro Octavio Gallotti, considerou inadequada a oportunidade para analisar a alegação de ausência do pressuposto de urgência na edição da medida provisória questionada, por se estar em fase de requerimento liminar, nos termos de precedente daquela Corte, firmado na ADIN nº

²⁸⁴ Vide nota nº 266.

²⁸⁵ Vide nota nº 144.

²⁸⁶ Constituição Federal de 1988:

"Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)"

²⁸⁷ Constituição Federal de 1988:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (...)"

²⁸⁸ ADIN nº 1.417-0/DF (Medida Liminar):

"EMENTA: 1. Medida Provisória. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar, da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição.

2. Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias à Secretaria da Receita Federal.

3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS.

4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, à cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. nº 1.325-96."

²⁸⁹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 24.05.1996.

526-0/DF.²⁹⁰ Asseverou também que, por ter força de lei, medida provisória seria meio hábil para instituir tributos e contribuições sociais. Entendeu que o cometimento da administração e fiscalização do recolhimento das contribuições à Secretaria da Receita Federal, era mera cooperação entre órgãos do Poder Público, sem configurar evasão de receita própria do orçamento da seguridade social. Quanto à alegação de identidade do fato gerador da contribuição para o PIS e da COFINS, esclareceu que a proibição constitucional referia-se a outras exações, não previstas na Constituição, o que não ocorria nesse caso, no qual a contribuição para o PIS/PASEP, estava contemplada no

²⁹⁰ ADIN nº 526-0/DF:

"EMENTA: I. Medida provisória: controle jurisdicional dos pressupostos de relevância e urgência (possibilidade e limites); recusa, em princípio, da plausibilidade da tese que nega, de logo, a ocorrência daqueles pressupostos, dado o curso paralelo de projeto de lei, ao tempo da edição da medida provisória questionada.

II. Funcionário público: remuneração: revisão geral (CF, art. 37, X) e reavaliação de cargos, grupos ou carreiras: diferença.

O art. 37, X, da Constituição, que impõe se faça na mesma data 'a revisão geral da remuneração dos servidores públicos, sem distinção de índices entre servidores públicos civis e militares', é um corolário do princípio fundamental da isonomia; não é, nem razoavelmente poderia ser, um imperativo de estratificação perpétua da escala relativa dos vencimentos existente no dia da promulgação da Lei Fundamental: não impede, por isso, a nova avaliação, por lei, a qualquer tempo, dos vencimentos reais a atribuir a carreiras ou cargos específicos, com a ressalva expressa da sua irredutibilidade (CF, art. 37, XV).

Não obstante, constitui fraude ao mandamento constitucional do art. 37, X, dissimular a verdade do reajuste discriminatório mediante reavaliações arbitrárias.

III. Medida Provisória 296/91: reavaliações aparentemente legítimas de carreiras e cargos específicos (arts. 2º e 6º); suspeita plausível de dissimulação abusiva de mero reajuste geral da expressão monetária da remuneração do funcionalismo com exclusões discriminatórias (art. 1º).

IV. Isonomia: dilema da caracterização do vício de legitimidade da lei por 'não favorecimento arbitrário' ou 'exclusão inconstitucional de vantagem:' inconstitucionalidade por ação ou por omissão parcial: conseqüências diversas da correspondente declaração de inconstitucionalidade, conforme a caracterização positiva ou negativa da inconstitucionalidade argüida, que, em qualquer das hipóteses, induzem ao indeferimento da liminar requerida.

No quadro constitucional brasileiro, constitui ofensa à isonomia a lei que, à vista da erosão inflacionária do poder de compra da moeda, não dá alcance universal à revisão de vencimentos destinada exclusivamente a minorá-la (CF, art. 37, X), ou que, para cargos de atribuições iguais ou assemelhadas, fixa vencimentos díspares (CF, art. 39, § 1º).

Se, entretanto, admitida a plausibilidade da argüição assim dirigida ao art. 1º da MProv. 296/91, se entende ser o caso de inconstitucionalidade por ação e se defere a suspensão do dispositivo questionado, o provimento cautelar apenas prejudicaria o reajuste necessário dos vencimentos da parcela mais numerosa do funcionalismo civil e militar, sem nenhum benefício para os excluídos do seu alcance.

Se, ao contrário, se divisa, no caso, inconstitucionalidade por omissão parcial, jamais se poderia admitir a extensão cautelar do benefício aos excluídos, efeito que nem a declaração definitiva da invalidade da lei poderá gerar (CF, art. 103, § 2º).

artigo 239,²⁹¹ enquanto a cobrança de contribuições sociais da espécie da COFINS era autorizada pelo artigo 195, inciso I, da Carta.²⁹² Por fim, analisando a argüição de retroatividade da cobrança, expressamente estipulada pela medida provisória, entendeu violado o princípio constitucional da irretroatividade.

Seu voto, no qual deferiu, em parte, o pedido de medida liminar, suspendendo a eficácia da expressão “aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”, até a decisão final da ação, foi acompanhado pela unanimidade do Plenário do STF.

No desenrolar do feito, a cada reedição da Medida Provisória nº 1.212/95, até sua conversão pelo Congresso Nacional na Lei nº 9.715/98, foram apresentados sucessivos aditamentos, sendo sucessivamente estendidos, por despacho do relator, os efeitos da medida liminar deferida.

A Procuradoria-Geral da República, em parecer exarado por Geraldo Brindeiro, seu Procurador-Geral, considerou superados os argumentos relativos à suposta ausência de pressuposto de urgência para editar a medida provisória, assim como o de não ser esta meio hábil para instituição de tributos, pela sua conversão em lei pelo Congresso Nacional. Até porque, afirmou, o STF tinha por entendimento jurisprudencial afastar do âmbito de seu controle normativo abstrato de constitucionalidade, o exame dos pressupostos de relevância e urgência das medidas provisórias, admitindo fazê-lo apenas em situações excepcionais; assim como tinha admitido que medidas provisórias, com força de lei, podiam instituir tributos, como acontecia na ordem constitucional anterior, relativamente aos decretos-leis. Brindeiro ainda concordou com os termos da decisão proferida em sede de liminar, relativamente à inexistência de identidade de fatores entre a contribuição para o PIS e a COFINS; e com a ofensa ao

V. Ação direta de inconstitucionalidade: legitimação ativa das entidades nacionais de classe (inteligência): afirmação da ilegitimidade ad causam da Federação Nacional dos Sindicatos Brasileiros e Associações de Trabalhadores da Justiça do Trabalho."

²⁹¹ Vide nota nº 128.

²⁹² Constituição Federal de 1988 (redação original, vigente à época):

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, no termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro."

princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária, perpetrada pelo artigo 18 da Lei nº 9.715/98.²⁹³

O mérito dessa mesma ADIN nº 1.417-0/DF,²⁹⁴ foi analisado na sessão de 02 de agosto de 1999.²⁹⁵

No voto que proferiu na ocasião, o Ministro Octavio Gallotti repetiu os argumentos elencados na análise do pleito de concessão de medida liminar sobre as questões postas, até atingir o exame do artigo 18 da Lei nº 9.715/98. Debruçando-se com mais vagar sobre o tema, ressaltou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em parecer que acompanhou as informações prestadas, afirmara que não fora instituída nem modificada a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP, apenas tendo sido disposto acerca da incidência das exações, tendo em vista a edição da Resolução nº 49/95, pelo Senado Federal, visando evitar que eventual interpretação equivocada da suspensão da eficácia dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, ensejasse a paralisação do recolhimento das contribuições. Em sua argumentação, destacou que a suspensão, determinada pelo Senado Federal, prevaleceu “ex tunc”; não podendo, ulterior criação da contribuição, agora pelo processo legislativo idôneo, pretender tirar partido do passado inconstitucional, dele extraíndo, em seus termos, a validade do pretendido efeito retrooperante. Assim, acolhendo o parecer da Procuradoria-Geral da República e confirmando o decidido quando da apreciação da medida liminar, votou pela procedência do pedido, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 18 da Lei nº 9.715/98 que representava ofensa ao princípio da irretroatividade.

²⁹³ Lei nº 9.715, de 25.11.1998 (artigo 15 da Medida Provisória nº 1.212/95):

“Art. 18. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”.

²⁹⁴ ADIN nº 1.417-0/DF:

"EMENTA: Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância.

Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta.

Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa.

Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98."

²⁹⁵ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 23.03.2001.

O Ministro Marco Aurélio, ao votar, expôs entendimento de que o fato de ter sido convertida a medida provisória em lei não afastava vício originário do processo legislativo, posto ser esse um ato complexo, no qual o ato subsequente relativo à conversão depende da observância das formalidades constitucionais quanto ao ato anterior, relativo à edição da própria medida provisória. Entendeu que, no caso concreto, lançara-se mão de medida provisória para disciplinar algo que, pela própria Carta da República, só poderia ser exigido, a título de exação, após a passagem de noventa dias, enquanto a medida provisória não vigoraria por tanto tempo, mas apenas por trinta dias. Também condenou as sucessivas reedições, e considerou que a urgência, no caso, deveria ser tomada com maior rigor. Concluiu votando pela procedência do pedido formulado na inicial da ADIN.

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou o voto do relator, apenas apresentando interpretação diversa, considerando que, no caso, não se aplicavam os artigos 154, inciso I, e 195, parágrafo 4º, da Constituição de 1988, porque a contribuição para o PIS/PASEP era mais do que prevista na Lei Maior, sendo o único tributo regulado pela própria, mediante remissão parcial à lei anterior, assim, na sua opinião, constitucionalizada.

Pronunciando-se, o Ministro Moreira Alves concordou com o relator, entendendo que vícios formais de medida provisória convertida em lei não acarretavam a inconstitucionalidade desta. Aparteado pelo Ministro Nelson Jobim, este sustentou que com a conversão de uma medida provisória em lei pelo Congresso Nacional, este emitia um juízo político de relevância e urgência. Na visão de Jobim, se o STF pudesse examinar este juízo de urgência e relevância, já emitido pelo Executivo e pelo Legislativo, poderia se ver diante da situação em que o Congresso rejeitou, por motivos políticos, algo que era intrinsecamente urgente e relevante, com isso, o Presidente da República podia recorrer ao STF para que este reconhecesse a urgência e relevância da medida provisória, desconstituindo o juízo negativo do Congresso, pois, se podia desconstituir o juízo positivo, podia também desconstituir o juízo negativo. Retomando a palavra, Moreira Alves acompanhou o voto do relator, também pelo aspecto trazido por Jobim em seu aparte.

A final, o Plenário do STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade, no artigo 18 da Lei nº 9.715/98, da expressão “aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.”

Em outro feito suscitado acerca da Medida Provisória nº 1.212/95, o Pleno do STF analisou o RE nº 232.896-3/PA,²⁹⁶ em julgamento ocorrido em 11 de março de 1999,²⁹⁷ relatado pelo Ministro Carlos Velloso. Nesse caso foram tratados dois temas: a exigibilidade da contribuição para o PIS, em face da não observância do princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no parágrafo 6º do artigo 195, da Constituição Federal;²⁹⁸ e a restauração da eficácia jurídica dos diplomas legislativos afetados pela medida provisória, dado que a mesma não convertida em lei perde eficácia “ex tunc”.

No tocante à anterioridade nonagesimal, Velloso, em seu voto, fez referência ao precedente estabelecido no RE nº 168.421-6/PR,²⁹⁹ julgado em 16 de dezembro de 1997,³⁰⁰ no qual ficou registrado que uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto pelo parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal,³⁰¹ conta-se a

²⁹⁶ RE nº 232.896-3/PA:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO.

I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória.

II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 – a 'aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995' – e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18.

III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias.

IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, 'DJ' de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98.

V. - R.E. conhecido e provido, em parte."

²⁹⁷ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01.10.1999.

²⁹⁸ Vide nota nº 237.

²⁹⁹ RE nº 168.421-6/PR:

"Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANTERIORIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA CONVERTIDA EM LEI. Uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita o § 6º do artigo 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que divulgada a medida provisória."

³⁰⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27.03.1998.

³⁰¹ Art.62, da Constituição Federal de 1988.

partir da data da veiculação da medida provisória o prazo de noventa dias previsto no parágrafo 6º do artigo 195 da Lei Maior, independentemente da data de publicação da lei convertida. O relator também fez menção ao voto que proferira no RE nº 221.856-5/PE,³⁰² de 25 de maio de 1998,³⁰³ da Segunda Turma – em que mencionara a decisão tomada na ADIN nº 1.135-9/DF,³⁰⁴ de 13 de agosto de 1997,³⁰⁵ apreciada em Plenário –

"Art.62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes."

³⁰² RE nº 221.856-5/PE:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO: POSSIBILIDADE. REQUISITOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO: CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS AO PSSSP.

I. - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional: possibilidade. Precedentes do STF: ADIns 295-DF, 1.397-DF, 1.516-RO, 1.610-DF, 1.135-DF.

II. - Requisitos de relevância e urgência: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta do Chefe do Executivo e do Congresso Nacional. Todavia, se uma ou outra, relevância ou urgência, evidenciar-se improcedente, no controle judicial, o Tribunal deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória. Precedentes: ADIn 162-DF (medida liminar), Moreira Alves, Plenário, 14.12.89; ADIn 1.397-DF, Velloso. RDA 210/294.

III. - Contribuições dos servidores públicos para o PSSS: a questão da anterioridade nonagesimal que não teria sido observada pelas Medidas Provisórias 560 e suas reedições. Precedente do STF no sentido da inconstitucionalidade de dispositivos das citadas medidas provisórias que não observaram o princípio: ADIn 1.135-DF, Velloso (vencido, Pertence p/ acórdão, Plen., 13.08.97, 'DJ' de 05.12.97. Questão não arguida no presente RE.

IV. - R.E. não conhecido."

³⁰³ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 07.08.1998.

³⁰⁴ ADIN nº 1.135-9/DF:

(Medida Liminar) "EMENTA: CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR PÚBLICO CIVIL. ALÍQUOTAS. Lei nº 8.688, de 21.07.93. Medidas Provisórias nºs 560, de 26.07.94, 591, de 25.08.94, 628, de 23.09.94, 668, de 21.10.94, 724, de 18.11.94, 778, de 20.12.94, 844, de 19.01.95, 904, de 16.02.95, 946, de 16.03.95, 971, de 12.04.95.

I. – M.P. 560, de 26.07.94, que fixou alíquotas de contribuição para o Plano de Seguridade do servidor público civil dos Poderes da União, das autarquias e das fundações públicas, alíquotas que vinham sendo cobradas na forma da Lei 8.688, de 21.07.93. Inocorrência de majoração das alíquotas. Inocorrência, pois, de ofensa ao princípio inscrito no § 6º do art. 195 da Constituição, tendo em vista a sua finalidade. (Voto inicial do Relator).

II. – Pedido da cautelar prejudicado, a esta altura."

"EMENTA: Previdência Social: contribuição social do servidor público: reestabelecimento do sistema de alíquotas progressivas pela MProv. 560, de 26.7.94, e suas sucessivas reedições, com vigência retroativa a 1.7.94 quando cessara à da L. 8.688/93, que inicialmente havia instituído: violação, no ponto, pela MProv. 560/94 e suas reedições, da regra de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º, da Constituição; conseqüente inconstitucionalidade da mencionada regra de vigência que, dada a solução de continuidade ocorrida, independe da existência ou não de majoração das alíquotas em relação àquelas fixadas na lei cuja vigência já se exaurira."

³⁰⁵ Acórdão da análise de mérito publicado no Diário da Justiça de 05.12.1997.

no qual salientara a necessidade de observância do período de vacância de noventa dias. Assim, concluiu, no tópico, pela necessidade de que fosse observado o princípio da anterioridade nonagesimal, contados os noventa dias a partir da veiculação da MP nº 1.212/95.

Relativamente à pretensão de que, não ocorrida a conversão legislativa, ficaria restaurada a eficácia jurídica dos diplomas legislativos afetados pela medida provisória não convertida em lei, Carlos Velloso discordou. Alegou, em sua fundamentação, o decidido pelo próprio STF na apreciação da medida liminar na ADIN nº 1.617-2/MS³⁰⁶, julgada em 11 de junho de 1997³⁰⁷ – cujo mérito³⁰⁸ confirmara a decisão prévia, e fora julgada em 19 de outubro de 2000³⁰⁹ – que entendeu que não perde eficácia a medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. Esse entendimento já fora adotado em outros precedentes daquela Corte, como é o caso dos mencionados pelo relator – ADIN nº 1.610-5/DF³¹⁰, julgada em 28 de maio de 1997,³¹¹ e

³⁰⁶ ADIN nº 1.617-2/MS (Medida Liminar):

"EMENTA: Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias.

Cautelar deferida, para suspender-se, ex tunc, isto é, desde a data de sua prolação (6-5-97), as decisões administrativas do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, que determinaram a redução, de 12% para 6%, da alíquota da contribuição de magistrados e servidores ao Plano de Seguridade Social do Servidor – PSSS."

³⁰⁷ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15.08.1997.

³⁰⁸ ADIN nº 1.617-2/MS:

"EMENTA: 1 - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias.

2 - Carecia, o Tribunal Regional do Trabalho, de competência para, dispendo normativamente, em sentido contrário à medida provisória em vigor, reduzir a alíquota previdenciária devida por magistrados e servidores.

3 - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente."

³⁰⁹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 07.12.2000.

³¹⁰ ADIN nº 1.610-5/DF (Medida Cautelar):

"EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 560, DE 26.07.1994, SUCESSIVAMENTE REEDITADA, NO PRAZO, E NÃO REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL: EFICÁCIA DE LEI. ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO AO PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, DE 14.05.1997 (PROCESSO STJ 01813/97). MEDIDA CAUTELAR.

RE nº 221.856-5/PE,³¹² já referido anteriormente. Acrescentou ainda as razões do voto proferido pelo Ministro Octavio Gallotti, no RE nº 1.617-2/MS, no qual aquele afirmara que a reedição de medida provisória não votada pelo Congresso era autorizada pela jurisprudência do STF, tendo como conseqüência natural a preservação de eficácia do provimento com força de lei, sem solução de continuidade, até que eventualmente se consumasse, sem reedição, o seu prazo de validade ou fosse ele rejeitado.

Prosseguindo na análise do RE 232.896-3, o Ministro Marco Aurélio apresentou o mesmo voto que proferira na ADIN nº 1417-0/DF, de contaminação da lei pela edição viciada da medida provisória.

1. A Resolução do Conselho de Administração do Superior Tribunal de Justiça, no Processo STJ 01813/97, pela qual deferiu requerimento formulado por dois servidores da Corte, no sentido da 'limitação da alíquota de contribuição ao Plano de Seguridade Social do Servidor a 6%, com o ressarcimento dos valores recolhidos indevidamente, no período julho/94 a abril/97' e ainda determinou a extensão dos efeitos de tal decisão 'a todos os demais servidores do mesmo Tribunal, nos termos do voto do Ministro Relator', é ato normativo, impugnável mediante Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme precedentes do S.T.F.: ADIs nºs 577, 664, 683, 658, 666, entre outras.

2. A Medida Provisória nº 560, de 26.07.1994, e suas sucessivas reedições, sem alteração no ponto que aqui interessa (a última de nº 1.482-36, de 15.05.1997), não chegaram a ser votadas e, por tanto, rejeitadas pelo Congresso Nacional, sendo certo que todas as reedições ocorreram antes de esgotados os trinta dias a que alude o parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal.

3. A última M.P. tem, portanto, eficácia de Lei, nos termos do 'caput' do mesmo artigo, pelo menos até trinta dias seguintes a 15.05.1997, enquanto não for convertida em Lei de conteúdo diverso ou rejeitada.

4. O S.T.F. não admite reedição de M.P., quando já rejeitada pelo Congresso Nacional (ADI 293 - RTJ 146/707). Tem, contudo, admitido como válidas e eficazes as reedições de Medidas Provisórias, ainda não votadas pelo Congresso Nacional, quando tais reedições hajam ocorrido dentro do prazo de trinta dias de sua vigência. Até porque o poder de editar M.P. subsiste, enquanto não rejeitada (ADI 295, ADI 1.533, entre outras).

5. No caso, o Conselho Administrativo do S.T.J. partiu do pressuposto de que, não convertida em Lei a M.P., após sucessivas reedições, perdeu ela sua eficácia. Sucede que a última foi baixada, na mesma data de tal Resolução (14.05.1997), e ainda dentro do prazo de trinta dias da M.P. anterior. Tudo conforme demonstrado na inicial.

6. Está, por conseguinte, satisfeito o requisito da plausibilidade jurídica da ação ('*fumus boni iuris*'), pois havendo M.P., com eficácia de Lei, em vigor, não podia o Conselho Administrativo do S.T.J., que não tem competência legislativa, baixar ato normativo em sentido contrário, reduzindo a alíquota de contribuição ao Plano de Seguridade Social.

7. Preenchido, igualmente, o requisito do '*periculum in mora*', ou da alta conveniência da Administração Pública, pois a interrupção dos recolhimentos, segundo as alíquotas previstas na Medida Provisória, e, ainda, a restituição do que havia sido recolhido, a maior, desde julho de 1994, evidenciam a possibilidade de grave prejuízo para os cofres já combalidos da Previdência Social, em detrimento de todos aqueles que não foram contemplados pela Resolução em questão.

8. Medida cautelar deferida, nos termos do voto do Relator, para suspensão, '*ex-tunc*', ou seja, desde 14.05.1997, da Resolução do Conselho Administrativo do S.T.J., da mesma data, no Processo 01813/97."

³¹¹ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 21.11.1997.

O Ministro Marco Aurélio foi, no entanto, voto vencido, sendo por maioria, nos termos do voto do relator, Ministro Carlos Velloso, que foi acompanhado pelos demais Ministros do Plenário, decidido pela necessidade de observação ao princípio da anterioridade nonagesimal, contados noventa dias a partir da veiculação da Medida Provisória nº 1.212/95; sendo, em consequência, declarada a inconstitucionalidade da determinação de que suas disposições aplicar-se-iam aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995. Por outro lado, foi aceita a reedição de medida provisória, sem que sua não aceitação pelo Congresso implicasse restauração da eficácia jurídica dos diplomas legislativos afetados pela medida, ao contrário do que pleiteava o recurso apreciado.

³¹² Vide nota nº 302.

6. SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO

6.1. CONTEXTO HISTÓRICO

Com a declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o entendimento de que a Constituição Federal de 1988 determinou a exigência da contribuição ao PIS e de que sua cobrança deveria estar pautada pela Lei Complementar nº 07/70, inclusive com a Administração Pública determinando a repetição dos valores pagos em valores superiores ao previsto pela legislação instituidora da contribuição, passou-se a discutir sobre os parâmetros inicialmente colocados por aquela lei complementar para a exigência do tributo.

Das discussões que se seguiram, destaca-se a da semestralidade utilizada na determinação da base de cálculo da contribuição.

Recapitulando o que foi dito no primeiro capítulo desse estudo, o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 definiu que a cobrança da contribuição de julho deveria ser calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.³¹³

Em que pese a realidade agrícola,³¹⁴ comercial³¹⁵ e fiscal³¹⁶ que compunham o quadro brasileiro no início da década de setenta, quando a contribuição foi criada; e

³¹³ Lei Complementar nº 07, de 07.09.1970:

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."

³¹⁴ Na lição de Philip F. Warnken, em publicação oficial do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento "O trigo e a soja podem ser produzidos seqüencialmente (rotação de culturas) na mesma área, como safra de inverno e de verão, pois ambos usam a mesma terra, o mesmo maquinário e a mesma mão-de-obra. A fertilidade residual do solo cultivado com o trigo aumenta a produtividade da soja, que por sua vez contribui com nitrogênio para estimular a produtividade do trigo. Assim, os programas de incentivo ao trigo, como crédito subsidiado e política de preços mínimos, afetaram diretamente a produção de soja. Até 1970, mais de 90 por cento de todo o trigo produzido no Brasil era produzido no extremo sul, no estado do Rio Grande do Sul. O rápido aumento na produção estadual de soja, depois de meados dos anos sessenta até início dos anos setenta, foi fortemente associado com o aumento no plantio de trigo. No começo dos anos setenta, quase toda a área era plantada com soja no sistema de rotação com o trigo, o qual, dada a política do governo, era naquele tempo o produto principal."

mesmo a clareza da legislação que tratava da contribuição para o PASEP – inegável construção análoga à contribuição para o PIS, apenas que exigida das pessoas de direito público – ao distinguir base de cálculo e prazo de pagamento;³¹⁷ ainda assim a questão da semestralidade foi discutida demoradamente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, até que pacificou-se o entendimento daquela Corte.

6.2. ENTENDIMENTO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Em virtude da publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal, foi aprovado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN o Parecer PGFN nº 1.185,³¹⁸ de

(WARNKEN, Philip F. *Política e programas – o setor da soja no Brasil*. In: Revista de política agrícola do Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento, ano VIII, nº 02 – abr/mai/jun de 1999. Disponível em www.agricultura.gov.br/spa/rpa2tri99/2t99s2a3.htm).

³¹⁵ “Vale frisar inicialmente que a natureza da atividade comercial faz com que os financiamentos – geralmente utilizados para compra de mercadorias, concessão de crédito nas vendas, ou pagamento de impostos – tenham características de curto prazo, concentrando-se em prazos até 180 dias.” (LANGONI, Carlos Geraldo (coord.). *Anais da IV Conferência Nacional das Classes Produtoras – CONCLAP/Documentos básicos: comércio* – vol. 10, Rio de Janeiro, 1977, p. 14).

³¹⁶ Portaria do Ministério da Fazenda nº 47, de 15.01.1980:

“O Ministro de Estado da Fazenda, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.056, de 21 de outubro de 1969, resolve:

I – o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que trata o item II, do artigo 106, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979, poderá ser efetuado:

(...)

f) até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato gerador, para os produtos classificados nos Capítulos 88 e 89 e nas Posições 87.09 a 87.14;

g) até o último dia útil da primeira quinzena do quarto mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato gerador, para os produtos classificados na Posição 25.23;

h) até o último dia útil do quarto mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato gerador, para os produtos classificados nos Capítulos 27, 32 a 34, 36 a 38, 67 a 70, 90 a 93, 97 e 98, excetuando-se as Posições 32.09, 33.06, 34.01, 34.05, 69.07 a 69.10, 70.05, 70.10 e Subposição 92.11.03.00; nas Posições 15.08, 22.04, 22.08 e 71.16; nas Subposições 16.04.07.00, 21.07.02.00 e 46.03.06.00;

i) até o último dia útil do quinto mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato gerador, para os produtos classificados nos Capítulos 39, 40, 42, 44, 48, 73, 76 e 82 a 85; nas Posições 22.05, 22.06, 22.07, 22.09, 32.09, 33.06, 34.01, 34.05, 69.07 a 69.10, 70.05, 70.10; nas Subposições e itens 49.11.09.03, 87.06.03.00 a 87.06.05.00, 87.06.07.00 a 87.06.99.00, 87.07.90.01 e 92.11.03.00;

j) até o último dia útil da primeira quinzena do sexto mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato gerador, para os produtos classificados nos Capítulos 58 e 94; na Posição 61.04.”

³¹⁷ Decreto nº 71.618, de 26.12.1972:

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

Art. 15. As contribuições devidas ao PASEP serão recolhidas até o último dia do mês em que forem devidas.”

³¹⁸ Parecer PGFN nº 1.185, de 07.11.1995:

06 de novembro de 1995,³¹⁹ que apresentava, no entender daquele órgão,³²⁰ as principais conseqüências jurídicas da Resolução.

O primeiro aspecto colocado pela PGFN é a eficácia “ex nunc” da Resolução aprovada. Em seu entendimento, a partir da data de publicação da mesma, 10 de outubro de 1995, encontrava-se suspensa a execução dos Decretos-leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88. Essa suspensão não seria tecnicamente uma revogação – medida que somente seria possível se aprovada pelas duas casas do Congresso, Câmara dos Deputados e Senado Federal, e sancionada pelo Presidente da República – mas teria a mesma conseqüência jurídica: a partir de sua publicação, as regras declaradas inconstitucionais não poderiam mais ser aplicadas. Da mesma forma, o procedimento fiscal em andamento, independentemente da fase em que se encontrasse, não poderia mais prosseguir; a execução fiscal que ainda não tivesse culminado com a satisfação do débito, deveria ser interrompida; e nas ações que versassem incidentalmente sobre a inconstitucionalidade dos decretos-leis, o representante da Fazenda não estaria obrigado a recorrer das decisões de mérito nesse ponto. No entanto, no entender da Fazenda, embora paralisasse desdobramentos futuros, a Resolução do Senado Federal não produzia efeitos sobre atos jurídicos perfeitos e acabados, bem como sobre as situações definitivamente constituídas; devendo a Administração agir nesses casos, exceto se autorizada a afastar a aplicação de tais normas, em medida legislativa que os cancelasse.

Outro ponto destacado pelo Parecer diz respeito a eventuais repetições de indébito. Foi expressamente recomendada a não adoção de qualquer medida legislativa

"Ementa: Principais conseqüências jurídicas da Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU em 10 de outubro de 1995, que suspendeu a execução dos Decretos-leis n^{os} 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 149.754-2/210-RJ. (sic) A matéria, apreciada *in concreto* na decisão do STF, cinge-se às alterações do sistema de cálculo da contribuição para o PIS introduzida pelos mencionados decretos-leis, que agravaram a situação do contribuinte. A suspensão da eficácia da lei pelo Senado Federal, que, como ato de um Poder da República, tem efeito *ex nunc*, alcança a matéria objeto da decisão (PIS) conferindo à decisão do STF efeito *erga omnes*."

³¹⁹ O parecer foi aprovado pelo Procurador-Geral, com despacho encaminhando-o para a Secretaria da Receita Federal, em 07 de novembro de 1995, sendo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário 12/133.

³²⁰ O parecer foi lavrado pelo Procurador Cezar Saldanha Souza Júnior, sendo aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luiz Carlos Sturzenegger.

tendente a restituir valores recolhidos sob a normatização dos decretos-leis julgados inconstitucionais. Por outro lado, foi enfatizado que somente através de processo judicial de repetição de indébito, os contribuintes poderão pleitear a devolução dos valores pagos a maior; respeitando-se, no caso, as normas pertinentes do CTN, como aquela que determina que o direito do contribuinte se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.³²¹

Um terceiro aspecto levantado pela PGFN é o de que a suspensão da execução dos decretos-leis em nada afetaria a permanência em vigor plena da LC nº 07/70. Afirmava que, de acordo com o entendimento unânime de doutrina e jurisprudência, as alterações inconstitucionais, trazidas pelos dois decretos-leis examinados, deixaram de ser aplicadas apenas entre as partes litigantes no feito apreciado pelo STF; passando a surtir efeitos “erga omnes” desde a publicação da Resolução. Como efeito, voltara a ser aplicado, na sua integralidade, o ordenamento jurídico que o legislador intentara modificar, no caso a LC nº 07/70 – que teria sido, inclusive, na opinião do Procurador, ripristinado por força do artigo 239 da Constituição Federal. Assim, o sistema de cálculo da contribuição ao PIS, consagrado pela LC nº 07/70 estaria plenamente em vigor, estando a Administração obrigada a exigir tal contribuição, nos termos daquela legislação complementar.

Em consequência disso, o quarto aspecto levantado foi o de que todos os atos normativos secundários, legais ou administrativos, que se encontrassem em conformidade com a LC nº 07/70 continuavam existentes, válidos e eficazes, independentemente da data em que tivessem sido expedidos, mesmo que posteriores à edição dos decretos-leis que tiveram a execução suspensa.

Um quinto aspecto levantado dizia respeito ao PIS-repique, que, no entender da PGFN não teria sido alvo de discussão pelo STF nos autos do RE nº 148.754-2/RJ, que deu origem à Resolução nº 49 do Senado Federal, não afetando, dessa forma, a regulação jurídica do instituto.

³²¹ Código Tributário Nacional:

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

Com base nesse Parecer PGFN nº 1.185/95, a Secretaria da Receita Federal, através de sua Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, emitiu o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156,³²² de 07 de maio de 1996,³²³ que detalhava os pontos abordados pelo parecer, bem como já analisando os termos da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, editada para regulamentar a matéria após a declaração de inconstitucionalidade dos decretos-leis.

A PGFN reviu sua posição, emitindo o Parecer PGFN/CAT nº 437/98,³²⁴ lavrado em 19 de março de 1998, e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional³²⁵ em 30 de março de 1998.³²⁶

Historicamente, esse novo parecer teve origem em consulta formulada àquele órgão, acerca da possibilidade de aplicação de correção monetária no período compreendido entre o fato gerador e o efetivo recolhimento da contribuição para o PIS; e também acerca da cobrança e constituição de créditos do PASEP no período de vigência dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Em ambas as análises, a PGFN concluiu pela necessidade de revisão do Parecer PGFN nº 1.185/95, razão pela qual o

(...)"

³²² Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.1996:

"Ementa: Contribuição para o PIS/PASEP.

Exame da Contribuição para o PIS/PASEP, tendo em vista a edição da Resolução do Senado Federal nº 49/95, da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95 e de suas reedições."

³²³ Publicado na Revista Dialética de Direito Tributário 12/137, embora equivocadamente com o número 56 e não com o correto número 156.

³²⁴ Parecer PGFN/CAT nº 437, de 30.03.1998:

"Ementa: PIS/PASEP – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal. Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e nº 26 de 11.9.75. Revogação do parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70, pela Lei nº 7.691, de 15.12.88. Alterações posteriores impostas pela Leis nºs 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91 e 8.383, e 30.12.91. Contribuição social, nos termos do art. 239 da Constituição da República. Matéria de lei ordinária. Revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95."

³²⁵ O parecer foi lavrado pelo Procurador Manoel Felipe Rego Brandão, tendo com ele acordado o Coordenador Geral de Assuntos Tributários da PGFN, Ditimar Sousa Britto, foi encaminhado ao Procurador-Geral Adjunto, supervisor do trabalho, que, de acordo, submeteu-o à apreciação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luiz Carlos Sturzenegger, que aprovou-o com despacho proferido em 30 de março de 1998, nos seguintes termos: "Aprovo as conclusões deste Parecer e torno sem efeito o PARECER/PGFN/Nº 1.185, de 1995. À Assessoria da PGFN, para providenciar os pertinentes registros. Encaminhem-se cópias às unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional e à Coordenação do Sistema de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal. Após, submeta-se à aprovação do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, com a sugestão de que seja publicado no Diário Oficial da União, para o fim de uniformização da jurisprudência administrativa no âmbito deste Ministério."

³²⁶ Publicado no Diário Oficial da União de 09.04.1998.

novo parecer foi elaborado, objetivando definir os efeitos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal; se a contribuição para o PASEP foi atingida por esta Resolução; e a relação entre as LC nºs 07/70 e 08/70 e a legislação subsequente, que alterou a sistemática de cobrança do PIS/PASEP, no que diz respeito a bases de cálculo, alíquotas e forma de recolhimento.

Adentrando na análise de mérito, o Procurador verificou a regra do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, diante da tese, levantada por contribuintes, de que o fato gerador da contribuição seria o faturamento no mês de referência e a base de cálculo seria o montante do faturamento do sexto mês anterior. Refutando tal entendimento, afirmou que a legislação apenas concedera um prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição; e que não se tratava de uma situação na qual o fato gerador estaria dissociado da base de cálculo. Tomando o próprio texto da LC nº 07/70, concluiu que a primeira contribuição para o PIS tivera como fato gerador o faturamento do mês de janeiro de 1971, como base de cálculo o montante desse faturamento e prazo de pagamento a partir de 1º de julho de 1971.

Para justificar seu posicionamento, buscou a lição de Geraldo Ataliba, para quem a hipótese de incidência e a base imponible – termos que o jurista utilizava para determinar os comumente, e em seu entender erroneamente, chamados fato gerador e base de cálculo, respectivamente – deveriam estar ligados à mesma situação; no caso do PIS, o faturamento e o mês em que este foi verificado.

Relativamente à vigência da LC nº 07/70, refutando as conclusões anotadas no Parecer PGFN nº 1.185/95, considerou que o artigo 239 da Constituição de 1988 restaurara a vigência daquela lei complementar, mas o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, expresso no parágrafo único do artigo 6º daquele instrumento legal, já havia sido alterado pelas Leis nºs 7.691, de 15 de dezembro de 1988; 7.799, de 10 de julho de 1989; 8.218, de 29 de agosto de 1991; e 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Assim, em seu ponto de vista, a cobrança da contribuição deveria obedecer a legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na LC nº 07/70.

Prosseguindo em sua análise, o Procurador destacou que normas posteriores aos decretos-leis julgados inconstitucionais, mas que pudessem ser interpretadas em consonância com a LC nº 07/70 continuariam em vigor. Considerou, também, serem constitucionais as leis ordinárias que trataram da matéria contida, originariamente, em lei complementar, no caso a LC nº 07/70. Justificou tal assertiva no fato de a contribuição para o PIS, por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, constituir-se em uma contribuição social, de natureza tributária, destinada à seguridade social, cuja instituição sujeitar-se-ia às normas gerais de lei complementar, nos termos da parte final do artigo 149 da Lei Maior,³²⁷ mas poderia e deveria ser realizada por lei ordinária; e, por não ser imposto, sem necessidade de que o seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuintes estivessem definidos em lei complementar, como previsto no artigo 146 da Carta. Acrescentou ainda o entendimento doutrinário e jurisprudencial de não ser o legislador infraconstitucional quem elege as matérias a serem tratadas por lei complementar, mas sim o legislador constituinte; sendo assim irrelevante o fato de estar a matéria regulada por lei complementar, importando sim, a determinação constitucional acerca da necessidade de regulamentação por esse instrumento. No caso concreto, concluiu, dentre as matérias objeto dessas leis de quorum especial não se encontravam elencadas as contribuições sociais, razão porque exigir tal requisito seria descabido.

No que tange à aplicabilidade da correção monetária à contribuição para o PIS, entre o mês de referência e o sexto mês, que seria o prazo para pagamento no entendimento posto, destacou que a Lei nº 7.691/88 dispusera sobre a conversão em Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, que era uma forma de atualização monetária, do valor devido em face dos fatos geradores ocorridos a partir da de 1º de janeiro de 1989, incluindo expressamente as contribuições para o PIS;³²⁸ ficando esta sujeita

³²⁷ Constituição Federal de 1988:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º., relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)"

³²⁸ Lei nº 7.691 de 15.12.1988:

apenas à correção monetária pela OTN quanto ao recolhimento que fosse efetuado até o dia 10 do terceiro mês subsequente à ocorrência do fato gerador.³²⁹ Teria, assim, admitido expressamente a aplicabilidade da atualização monetária no período compreendido entre o fato gerador e o pagamento da contribuição. Além de, em seu entendimento, ter implicitamente revogado o disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, por ter deixado claro ser o fato gerador da contribuição o faturamento de um determinado mês e ser a base de cálculo o montante desse faturamento. Assim, mesmo que antes houvesse separação por um lapso de seis meses entre fato gerador e base de cálculo, após a edição dessa lei tal raciocínio tornou-se insustentável.

Continuando, o Procurador destacou que a edição da Lei nº 7.799/89, que criou o Bônus do Tesouro Nacional – BTN Fiscal, manteve a mesma sistemática,³³⁰ assim como a Lei nº 8.218/91.³³¹

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.

(...)"

³²⁹ Lei nº 7.691 de 15.12.1988:

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

(...)

II – contribuições para:

(...)

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."

³³⁰ Lei nº 7.799, de 10.07.1989:

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

(...)

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

(...)

IV – Contribuições:

(...)

Por seu turno, a Lei nº 8.383/91 instituiu a Unidade Fiscal de Referência – UFIR, como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e contribuições sociais;³³² determinando que, a partir de 1º de janeiro de 1992, os prazos para pagamento da contribuição ao PIS passou a ser o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador³³³ e também que a contribuição deveria ser convertida em UFIR no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.³³⁴

b) para 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;

(...)"

³³¹ Lei nº 8.218, de 29.08.1991:

"Art. 2º Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguinte casos:

(...)

IV – Contribuições para o FINSOCIAL, o PIS-PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool:

a) até o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, ressalvando o disposto na alínea seguinte;

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 Índice Nacional de Preços ao Consumidor –INPC e respetivos juros."

³³² Lei nº 8.383, de 30.12.1991:

"Art. 1º Fica instituída a Unidade Fiscal de Referência – UFIR, como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e de valores expressos em cruzeiros na legislação tributária federal, bem como os relativos a multas e penalidades de qualquer natureza.

§ 1º O disposto neste Capítulo aplica-se a tributos e contribuições sociais, inclusive previdenciárias, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

(...)"

³³³ Lei nº 8.383, de 30.12.1991:

"Art. 52. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1992, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

(...)

IV - Contribuições para o FINSOCIAL, o PIS/PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool, até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores;

(...)"

³³⁴ Lei nº 8.383, de 30.12.1991:

"Art. 53. Os tributos e contribuições relacionados a seguir serão convertidos em quantidade de UFIR diária pelo valor desta:

(...)

IV – contribuições para o FINSOCIAL, PIS/PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool, no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores;

(...)"

Afirmou ainda que a Medida Provisória nº 1.546-26,³³⁵ de 27 de novembro de 1997, viera determinar expressamente que a contribuição para o PIS/PASEP seria apurada mensalmente.

Como conclusão ao tema, asseverou que, desde a edição da Lei nº 7.691/88, o prazo para pagamento da contribuição para o PIS deixou de ser de seis meses, contado do fato gerador, sendo devida correção monetária sobre a mesma desde a ocorrência do fato gerador até a data do efetivo pagamento.

Quanto ao PASEP, entendeu que a Resolução nº 49/95 não restringia-se à contribuição ao PIS, mas estendia-se também à contribuição ao PASEP, criado pela LC nº 08/70, mesmo que este não tenha sido explicitamente mencionado pelo STF, o que não ocorrera porque o recurso extraordinário apreciado pela Corte Maior, na oportunidade, havia sido tratado por pessoas jurídicas de direito privado, sujeitas, portanto, à contribuição para o PIS, mas os fundamentos que foram expostos na ocasião diziam respeito ao PASEP igualmente.

Relativamente aos efeitos da Resolução nº 49/95, do Senado Federal – ao qual o Parecer nº 1.185 atribuiu efeitos “ex nunc” – considerou como tendo efeitos “ex tunc”, a partir da premissa adotada pelo Decreto nº 2.346,³³⁶ de 10 de outubro de 1997,³³⁷ que determinara que decisões do STF que fixassem de forma inequívoca e definitiva interpretação de texto constitucional, ou de lei ou ato normativo que tinham sua inconstitucionalidade proferida incidentalmente, deveriam ser observadas pela Administração Pública, eram dotadas de efeito “ex tunc”, retroagindo à data da entrada

³³⁵ A Medida Provisória nº 1.546-26 é uma das reedições da Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995, que foi convertida na Lei nº 9.715, de 25.11.1998 – vide nota nº 271.

³³⁶ Decreto nº 2.346, de 10.10.1997:

"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

(...)"

³³⁷ Publicado no Diário Oficial da União de 13.10.1997.

em vigor da norma declarada inconstitucional. Citou, na abordagem da matéria, diversos doutrinadores que situavam-se partidários desta e daquela idéia, acabando por filiar-se aos ensinamentos de Gilmar Ferreira Mendes³³⁸ – que são aqueles firmados no Decreto nº 2.346/97. Destacando, portanto, que defendia a retroação dos efeitos à origem da lei viciada, não sendo o caso, no entanto, de se estender automaticamente os efeitos materiais da sentença a todos os que se encontrassem em situação jurídica semelhante a das partes no processo objeto da decisão do STF, sendo necessário que o terceiro eventualmente prejudicado demandasse em juízo para rever o que lhe fora anteriormente negado por força da lei inconstitucional, verificado, necessariamente, o respeito ao prazo prescricional.

6.3. INTERPRETAÇÕES DA PRIMEIRA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ, analisou o Recurso Especial – REsp nº 240.938/RS,³³⁹ na sessão de 13 de abril de 2000,³⁴⁰ tendo como

³³⁸ Destarte o fato de ser Gilmar Ferreira Mendes reconhecido e respeitado jurista – tendo sido inclusive nomeado, posteriormente, Ministro do STF – ocupava, na ocasião, o cargo de Advogado-Geral da União.

³³⁹ REsp nº 240.938/RS:

"EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.

1 - Se, em sede de embargos de declaração, o Tribunal aprecia todos os fundamentos que se apresentam nucleares para a decisão da causa e tempestivamente interpostos, não comete ato de entrega de prestação jurisdicional imperfeito, devendo ser mantido. *In casu*, não se omitiu o julgado, eis que emitiu pronunciamento sobre a aplicação das Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, asseverando que as mesmas dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição, e não à sua base de cálculo. Por ocasião do julgamento dos embargos, apenas se frisou que era prescindível a apreciação da legislação integral, reguladora do PIS, para o deslinde da controvérsia.

2 - Não há possibilidade de se reconhecer, por conseguinte, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contrariou o preceito legal inscrito no art. 535, II, do CPC, devendo tal alegativa ser repelida.

3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único ('A contribuição de julho será calculada com base do faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente'), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês anterior' (art. 2º).

4 - Recurso especial parcialmente provido."

³⁴⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15.05.2000.

relator o Ministro José Delgado. Esse, em seu relatório, estabeleceu os pontos da lide, que se tratava de recurso interposto pela Fazenda Nacional de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal – TRF da 4ª Região, no qual se definiu que a base de cálculo da contribuição para o PIS deveria corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento, utilizando a alíquota de 0,75% estabelecida pela LC nº 17/73.³⁴¹ Reconhecida a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a discussão gerava em torno do montante a ser convertido em renda da União. No caso, com o contribuinte requerendo a conversão dos depósitos, levando em conta somente a LC nº 07/70, e a Fazenda, visando a complementação dos mesmos, a partir de conta elaborada de acordo com a LC nº 07/70 e alterações posteriores.

O TRF da 4ª Região havia acatado os argumentos da empresa, reconhecendo que o fato gerador da contribuição ao PIS era o faturamento, e sua base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior, tendo tomado como base o estabelecido no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70.

A Fazenda, no recurso que seria apreciado, sustentou que o faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador, não podia ser considerado como base de cálculo, de acordo com o disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, em face das alterações introduzidas pelas Leis nºs 7.691/88,³⁴² 8.019/90,³⁴³ 8.218/91,³⁴⁴

³⁴¹ Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, transcrito no relatório do REsp nº 240.938/RS:

"Ementa: AGRAVO. TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. LC Nº 17/73.

A base de cálculo deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento da contribuição para o PIS, utilizando-se a alíquota prevista na Lei Complementar nº 17/73 (0,75%).

³⁴² Lei nº 7.691, de 15.12.1988:

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

(...)

III – contribuições para:

(...)

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."

³⁴³ Lei nº 8.019, de 11.04.1990:

"Art. 5º. A alínea "b", do inciso IV, do artigo 69, da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, passa a vigorar com a seguinte redação:

"b) para o PIS e o PASEP, até o dia 5 (cinco) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei 2.445, de 29 de junho

8.383/91,³⁴⁵ 8.850/94,³⁴⁶ 9.069/95,³⁴⁷ Medida Provisória nº 812/94³⁴⁸ e Medida Provisória nº 1.212/95³⁴⁹ e suas reedições; e também porque a referência temporal, de seis meses, descrita no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, devia ser considerada como prazo de recolhimento da contribuição ao PIS e não como sua base de cálculo.

de 1988, artigos 7º e 8º), cujo prazo será o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador."

³⁴⁴ Lei nº 8.218, de 29.08.1991:

"Art. 15. O pagamento da contribuição para o PIS/PASEP relativa aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio e junho de 1991 será efetuado até o dia cinco do mês de agosto do mesmo ano."

³⁴⁵ Lei nº 8.383, de 30.12.1991:

"Art. 52 Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1992, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

(...)

IV – contribuições para o FINSOCIAL, o PIS/PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool, até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores;

(...)"

³⁴⁶ Lei nº 8.850, de 28.01.1994:

"Art. 2º. Os artigos 52 e 53 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

'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 – contribuições para financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991, e contribuições para o programa de Integração Social e para o Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, até o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

(...)"

³⁴⁷ Lei nº 9.069, de 29.06.1995:

"Art.57. Em relação aos fatos geradores cuja ocorrência se verifique a partir de 1º de agosto de 1994, o pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS , instituída pela Lei Complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991, das contribuições para o Programa de Integração Social e para o programa de Formação do patrimônio do Servidor Público – PIS-PASEP deverá ser efetuado até o último dia útil do primeiro decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

³⁴⁸ Medida Provisória nº 812, de 30.12.1994, convertida na Lei nº 8.981, de 20.01.1995:

"Art. 83. Em relação aos fatos geradores cuja ocorrência se verifique a partir de 1º de janeiro de 1995, os pagamentos do Imposto de Renda retido na fonte, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários e da contribuição para o programa de Integração Social - PIS/PASEP deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

(...)

III - Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP): até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

³⁴⁹ Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.1995, convertida na Lei nº 9.715, de 25.11.1998 (que foi alvo de comentário específico no capítulo anterior):

"Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente."

Por seu turno, o contribuinte alegou que não deviam ser confundidos os conceitos de prazo de recolhimento de tributos e a base de cálculo dos mesmos; e que as leis apontadas pela Fazenda alteraram os prazos de recolhimento da contribuição para o PIS e não a sua base de cálculo, que continuava a ser, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, o faturamento do sexto mês anterior, conforme o disposto no parágrafo 6º da LC nº 07/70.

Posto o relatório, em seu voto o Ministro José Delgado estabeleceu o ponto a ser definido pela análise do REsp nº 240.938/RS: a base de cálculo da contribuição para o PIS.

Fazendo um histórico da contribuição para o PIS, afirmou que, em seu entendimento, de acordo com o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constituía a base de cálculo da incidência; enquanto o fato gerador esgotar-se-ia com o simples decurso dos períodos mensais, sem se confundir com o conceito de base de cálculo. Destacou que a edição dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 alterara profundamente a sistemática de contribuição, determinando, entre outras pretensões, que as contribuições ao PIS passariam a ser calculadas sobre a receita operacional bruta do mês imediatamente anterior, em vez do sexto mês anterior.

Relembrou, entretanto, que estas alterações não vingaram, tendo o STF declarado a inconstitucionalidade integral de mencionados decretos-leis. Em conseqüência, continuou, o Senado Federal expedira a Resolução nº 49/95, restaurando, na íntegra, a sistemática da LC nº 07/70, na qual, na linha da interpretação dada à matéria pela Corte Suprema, as empresas tinham reconhecido o direito de calcular os valores devidos a título de contribuição ao PIS com base no faturamento do sexto mês anterior; o que comprovava elencando as decisões proferidas por aquele Tribunal nos RE nºs 187.182-2/DF, 170.986-3/PR, 192.209-5/PR e 151.255-5/MG.³⁵⁰ Acrescentou que também a Administração Fazendária, através de decisões proferidas em processos administrativos fiscais pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da

Fazenda, aquiesceu o entendimento de que o cálculo deveria ser realizado, obrigatoriamente, com base no faturamento do sexto mês anterior. Destacou, ainda, que imediatamente após a expedição da Resolução nº 49/95, o Presidente da República editara a MP nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98, que determinou a apuração mensal da contribuição para o PIS/PASEP.

Apresentado esse quadro, asseverou, em suas palavras, que da própria leitura da legislação apontada pela Fazenda Nacional – Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95 e Medida Provisória nº 812/94 – constatava-se, indubitavelmente, que foram estabelecidas alterações somente no vencimento e na forma de recolhimento do crédito tributário, em nada se modificando a respectiva base de cálculo. Restando apenas a Medida Provisória nº 1.212/95, que realmente introduzira significativa alteração na base de cálculo da contribuição ao PIS.

Assim, apresentou a conclusão de que a base de cálculo da contribuição analisada, estabelecida de forma semestral, sendo calculada com base no faturamento do sexto mês anterior, nos termos da LC nº 07/70, no parágrafo único de seu artigo 6º, permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, a partir de quando a base de cálculo passou a ser considerada como o faturamento do mês anterior.

Este voto do Ministro José Delgado, proferido no REsp nº 240.938/RS foi seguido pela unanimidade dos membros da Primeira Turma, tendo com ele votado, na oportunidade, os Ministros Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira.

Posteriormente, a mesma Primeira Turma, ao analisar o REsp nº 249.470/PR,³⁵¹ em 06 de junho de 2000,³⁵² abordou também a questão da correção

³⁵⁰ As ementas de citadas decisões, bem como o entendimento do STF de que, com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, continuou em vigor a sistemática estabelecida pela LC nº 07/70, encontram-se abordados no item 3.3 do presente trabalho.

³⁵¹ REsp nº 249.470/PR:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - DATA DO RECOLHIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA.

O fato gerador do PIS é o faturamento e sua base de cálculo é o faturamento ocorrido seis meses antes.

monetária da contribuição ao PIS, entre o faturamento do sexto mês anterior e a data do recolhimento da exação, ampliando sua interpretação.

O relator do feito, Ministro Garcia Vieira, em seu voto, apontando o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, afirmou ser o fato gerador do PIS o faturamento e ser a base de cálculo o faturamento ocorrido seis meses antes.

Estabelecendo os parâmetros teóricos da decisão, ressaltou não se poder confundir fato gerador com data de depósito da contribuição no Fundo; conceituou fato gerador como a situação definida em lei, como necessária e suficiente à sua ocorrência, nos termos do artigo 114 do CTN;³⁵³ e afirmou que data de recolhimento da exação podia ser definida por decreto ou outra norma legal menor.

Dada a sustentação de seu raciocínio, o Ministro Garcia Vieira estabeleceu que devia ser determinado se o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 estabeleceria o prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição ao PIS ou se estabeleceria o fato gerador dessa contribuição.

Em seu entender, com o dispositivo legal analisado, o legislador fixou o prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição ao PIS, porque não era possível considerar como fato gerador a efetivação do depósito da contribuição. Até porque o fato gerador, como havia posto anteriormente, era o faturamento.

Assim, se fora estabelecido o prazo de seis meses para o pagamento da contribuição ao PIS, sobre o montante devido incide correção monetária, porque essa não representava qualquer acréscimo, apenas atenuava os efeitos da inflação, mantendo, no tempo, o valor da moeda. Complementou, com a afirmação de que a base de cálculo, que era o faturamento, deveria ser atualizada, assim como seria atualizado o valor a ser repetido pelo contribuinte.

Não se pode confundir fato gerador com data de depósito de contribuição no Fundo. O primeiro é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A data do recolhimento da exação pode ser definida por decreto ou outra norma legal menor.

O crédito tributário deve ser corrigido monetariamente.

Recurso improvido."

³⁵² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 07.08.2000.

³⁵³ Código Tributário Nacional:

"Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

O voto do Ministro Garcia Vieira foi acompanhado pela unanimidade da Turma, com os votos dos Ministros Milton Luiz Pereira, José Delgado e Francisco Falcão.

O REsp nº 249.645/RS,³⁵⁴ foi julgado na mesma sessão da Primeira Turma, em 06 de junho de 2000,³⁵⁵ tendo como relator o Ministro José Delgado, que também tratou da questão da correção monetária, porém sob outro fundamento.

No caso, o contribuinte, que figurou como recorrente, pretendia ver reformada a decisão do TRF da 4ª Região,³⁵⁶ sendo declarado que o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 cuidava de base de cálculo e não de prazo de recolhimento; e que, em se tratando de base de cálculo, esta não estaria sujeita à correção monetária, já que inexistente previsão legal a respeito.

³⁵⁴ REsp nº 249.645/RS:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC Nº 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.691/88.

1 - A 1ª Turma, desta Corte, por meio de Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.

2 - A base de cálculo do PIS deve sofrer atualização até a data do recolhimento. A Lei 7.691/88, em seu art. 1º, inciso III dispôs: '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'.

3 - Recurso especial parcialmente provido."

³⁵⁵ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01.08.2000.

³⁵⁶ Ementa do Tribunal Regional Federal da 4ª Região transcrita no relatório do REsp nº 249.645/RS:

"Ementa: TRIBUTÁRIO. PIS. DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LC 07/70.

1- Os precedentes do Egrégio STJ são no sentido de que 'não tendo ocorrido a homologação expressa, o direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados daquela data em que se deu a homologação tácita' (Resp. nº 44221/PR, RSTJ 59/405). Orientação que se adota.

2- Inconstitucionalidade reconhecida pelo Pretório Excelso, no RE: 161.300-9 (DJ de 10.09.93, pág. 18.381). Incidência da Súmula 28 do TRF/4ª Região.

3- Exigibilidade da exação na forma da Lei Complementar 7/70 e suas alterações legais.

4- Os pagamentos a maior efetuados em conformidade com os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449/88 são passíveis de compensação com débitos relativos ao PIS e à COFINS. (precedentes do STJ)

5- Correção monetária a partir do recolhimento indevido, na forma da Súmula 46 do TFR, observando-se a variação do BTN/INPC/UFIR, e os IPCs previstos na Súmula 37 deste TRF, tal como determinado na decisão recorrida.

6- A fixação do prazo de seis meses para o pagamento do tributo em questão, segundo a LC 07/70, terá por base o fato gerador ocorrido anteriormente, com sua base de cálculo devidamente atualizada, na forma da Lei 7.691/88 e as que lhe seguirem.

7- Apelação improvida. Remessa oficial parcialmente provida."

Quanto ao primeiro ponto, referiu-se ao REsp nº 240.938/RS, acima abordado, transcrevendo o voto que proferira na oportunidade, reconhecendo que, sob o regime da LC nº 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constituía a base de cálculo da incidência.

No tocante à integração da correção monetária na base de cálculo da contribuição para o PIS, Delgado considerou que merecia ser mantida a decisão do TRF da 4ª Região quando expôs que havia um longo prazo entre as datas da base de cálculo e do recolhimento da obrigação tributária, o que, em regime inflacionário, acarretaria significativa diminuição do valor real da contribuição, a beneficiar unicamente o contribuinte, o que deveria ser corrigido pela indexação. Firmou-se para tanto, nos inúmeros precedentes do próprio STJ, no sentido de que a atualização monetária não se constitui em um “plus”, mas tão-somente na reposição do valor real da moeda, corroída pela inflação. Fundamentou também seu voto na Lei nº 7.691/88,³⁵⁷ que no inciso III de seu artigo 1º, dispunha que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1989, no terceiro dia do mês subsequente ao do fato gerador, o valor da contribuição para o PIS deveria ser convertida em quantidade de OTN.

Este voto foi igualmente acompanhado pela unanimidade dos membros da Turma presentes ao julgamento, Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira e Milton Luiz Pereira.

Assim, na mesma sessão, sobre o mesmo tema, a Primeira Turma do STJ posicionou-se da mesma forma a partir de argumentos diversos. No REsp 249.645/RS, definiu que o fato gerador da contribuição para o PIS era o faturamento e a base de cálculo era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, devendo ser, essa base de cálculo, corrigida monetariamente até a data do recolhimento. Definiu exatamente o mesmo no REsp nº 249.470/PR. Entretanto, o fundamento do voto que as gerou, foi diverso.

No primeiro caso, a base de cálculo semestral foi definida pela LC nº 07/70, permanecendo inalterada até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, que foi o único

instrumento legislativo que versou sobre a base de cálculo da contribuição; e a atualização monetária da base de cálculo devia incidir porque há um longo prazo entre a data da base de cálculo e o recolhimento da obrigação, e também porque assim determinava a legislação.

Por outro lado, no segundo caso, embora a ementa fosse redigida com conclusão diversa, foi exposto o argumento de que a semestralidade trata de prazo de recolhimento e, estabelecido o prazo de seis meses, a atualização monetária não representaria acréscimo, apenas manutenção do valor da moeda.

De qualquer forma, ambos os votos buscaram evitar que a defasagem entre o fato gerador e a coleta de impostos, fizesse com que a arrecadação fiscal em termos reais diminuísse quando a taxa de inflação aumentava, naquilo que, doutrinariamente, é denominado efeito Tanzi,³⁵⁸ embora não tenham feito menção expressa ao termo.

A Primeira Turma do STJ, analisou, ainda, o REsp nº 249.038/SC,³⁵⁹ em sessão iniciada uma semana após o julgamento dos dois anteriores, em 13 de junho de 2000 e concluído em 12 de setembro de 2000,³⁶⁰ tendo como relator novamente o Ministro José Delgado. Neste caso, o Ministro, senão por ajustes ao caso concreto,

³⁵⁷ Vide nota nº 328.

³⁵⁸ Na lição de Roberto Campos, temos: "Os cinco efeitos a ser evitados seriam: (1) O efeito PF – pagamento por fora (achaques fiscais e sonegação nos serviços de profissionais liberais, por exemplo); (2) O efeito PC (Paulo César), isto é, a corrupção na intermediação de verbas; (3) O efeito "Tanzi", isto é, a corrosão inflacionária da receita entre a coleta e a disponibilidade; (4) O efeito "papiro", isto é, a proliferação de documentos e livros de arrecadação; (5) O efeito "toga", isto é, o entupimento do Poder Judiciário por querelas fiscais." (CAMPOS, Roberto. *Antologia do bom senso*, p. 467.)

³⁵⁹ REsp nº 249.038/SC:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC Nº 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.691/88. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO QUANTO À INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS TAIS COMO AS RELATIVAS A RENDIMENTOS BRUTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, JUROS E DESCONTOS RECEBIDOS, ETC. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

1 - A 1ª Turma, desta Corte, por meio do Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.

2 - A base de cálculo do PIS deve sofrer atualização até a data do recolhimento. A Lei 7.691/88, em seu art. 1º, inciso III, dispôs: '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'.

3 - Recurso especial parcialmente conhecido e parcialmente provido."

³⁶⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16.10.2000

reprisou seu voto proferido no REsp nº 249.645/RS – sendo que ambos tiveram, inclusive, ementas praticamente idênticas, diferindo apenas porque no caso daquele, havia situação de ausência de prequestionamento de outra questão – tendo entendido que, sob o regime da LC nº 07/70, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência e que essa base de cálculo deveria sofrer atualização até a data do recolhimento.

Na ocasião, o Ministro Milton Luiz Pereira, que havia concordado com a argumentação de Delgado no julgamento anterior, a partir da sustentação oral do representante dos contribuintes,³⁶¹ proferiu voto-vista, discordando do relator no tocante à incidência de correção monetária sobre o faturamento do sexto mês anterior, entendendo que a mesma configurava majoração do tributo. Aceitou que nascida a obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador, quando calculada a base de cálculo do tributo, a correção monetária dessa base de cálculo não representaria acréscimo, nos termos do artigo 97, parágrafo 2º do CTN;³⁶² no entanto, a correção de valor gerado da relação jurídica obrigacional tributária representava alteração da própria base de cálculo, constituindo ofensa ao princípio da legalidade. Fundamentou sua posição na doutrina de Alfredo Augusto Becker. Assim, mesmo reconhecendo a possibilidade de prejuízo que a falta de correção poderia acarretar, recorreu às majorações da alíquota de incidência para afirmar que essas sempre ficaram protegidas do efeito da inflação; e deu provimento ao recurso dos contribuintes.

Em que pese a discordância de Milton Luiz Pereira, na análise desse REsp nº 249.038/SC, os outros Ministros presentes à sessão da Turma, Garcia Vieira e

³⁶¹ Sustentação oral feita pelo advogado Silvio Luiz de Costa.

³⁶² Código Tributário Nacional

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

65;

(...)

§ 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."

Humberto Gomes de Barros, seguiram o voto do relator José Delgado, dando apenas parcial provimento ao recurso interposto.

A mesma Primeira Turma voltou ao tema analisando o REsp nº 255.520/RS,³⁶³ que teve como relator originário o Ministro José Delgado e como relator para o acórdão o Ministro Francisco Falcão, em julgamento ocorrido na sessão de 17 de outubro de 2000.³⁶⁴ Novamente foram colocadas sob análise a base de cálculo do PIS e a incidência de correção monetária sobre esta base, além da possibilidade da compensação dos créditos de PIS com débitos da COFINS.

No voto que proferiu, José Delgado não reconheceu a possibilidade de compensação dos tributos, seguindo precedentes do STJ, por tratar-se de instrumento que somente pode ser utilizado entre tributos da mesma espécie, assim considerados os que tiverem a mesma natureza jurídica e uma só destinação orçamentária, nos termos da Lei nº 8.383/91.³⁶⁵ Embora tenha ressaltado a possibilidade aberta pela IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997,³⁶⁶ curvou-se ao entendimento firmado pela Corte, estabelecido pela Primeira Seção na análise dos Embargos de Divergência em Recurso

³⁶³ REsp nº 255.520/RS:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. ARTIGO 6º. INTERPRETAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXIGÊNCIA.

- O art. 6º, da Lei Complementar nº 07/70, continuou vigente, determinando a incidência do PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, o qual, por imposição legal, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento.

- O período havido entre a base de cálculo e o recolhimento da obrigação, por si só, justifica a aplicação de atualização monetária, em conformidade com o entendimento desta Corte, no sentido de que a correção monetária constitui-se, unicamente, em instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda."

³⁶⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 02.04.2001.

³⁶⁵ Lei nº 8.383, de 30.12.1991 (redação original):

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

³⁶⁶ Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21, de 10.03.1997:

"Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§ 1º. A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional."

Especial – REsp nº 162.128/CE,³⁶⁷ em julgamento ocorrido em 25 de novembro de 1998.³⁶⁸

Quanto à base de cálculo da contribuição, repetiu o voto proferido no REsp nº 240.938/RS.

Por outro lado, ao tratar da integração da correção monetária na base de cálculo da contribuição, Delgado afirmou que o intenso debate instaurado sobre o tema, conduziu-o ao estado de dúvida e à revisão do posicionamento assumido em julgamentos anteriores. Sobre a definição de que a base de cálculo era o valor do faturamento do sexto mês anterior, citou a doutrina de Octávio Campos Fischer, em passagem na qual este defende que a semestralidade se refere à data do recolhimento/prazo de pagamento e não à base de cálculo. Manteve-se, no entanto, quanto ao tema, com o entendimento firmado no citado REsp nº 240.938/RS, de que a base de cálculo eleita pela LC nº 07/70 permanecera incólume e em pleno vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, a partir de quando passou a ser considerada o faturamento do mês anterior; sob o argumento de que não era dado espaço ao intérprete modificar a vontade legal, mas tão-somente extrair o seu significado e extensão, e adaptá-la ao ordenamento jurídico no tocante aos princípios constitucionais.

Salientou que embora em desconformidade com a doutrina, desrespeitando o binômio hipótese de incidência-base de cálculo, a opção do legislador ao fixar a base de cálculo da contribuição ao PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, não ofendia os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, moralidade, capacidade contributiva e igualdade; e representava opção política que visava, em seu entender, beneficiar o contribuinte, especialmente em regime inflacionário. Disse ainda que o parágrafo único do artigo 6º

³⁶⁷ REsp nº 162.128/CE:

"EMENTA: PROCESSUAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO PIS COM A COFINS. IMPOSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DE ESPÉCIES DIFERENTES.

Não cabe compensar valores recolhidos indevidamente a título de PIS com outros devidos e correspondentes à COFINS, porque constituem espécies de contribuições distintas.

Embargos rejeitados. Decisão unânime."

³⁶⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22.02.1999.

da LC nº 07/70 não cuidou de data de pagamento do crédito tributário, o que só se dava após a ocorrência do fato gerador, como definem as lições, citadas no voto, de Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho.

Sobre a incidência de correção monetária sobre os valores dessa base de cálculo, sem que lei expressamente assim o determine, entendeu não ser o caso, em função do princípio da legalidade tributária, por força do resultado agravante que tal correção provocaria ao contribuinte, aumentando a carga tributária. Na esteira da afirmação anterior de que a base de cálculo definida pelo legislador constituía benefício ao sujeito passivo tributário, entendeu que a incidência da correção monetária anulava por inteiro esse benefício fiscal, podendo até provocar o pagamento de contribuição a maior do que o devido em razão do fato gerador; e também que não teria sentido a adoção da semestralidade se não ensejasse a possibilidade de ser atenuada a carga tributária da contribuição.

Assim, citando novamente pareceres de Coelho e Carvalho, modificou sua posição anterior, entendendo que não havia incidência de correção monetária sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS por não refletir simples atualização da moeda, mas aumento de carga tributária sem lei que assim determinasse expressamente; e também porque a intenção do legislador, com a semestralidade, fora de conceder benefício atípico ao contribuinte.

Acrescentou que a falta de previsão legal para a correção monetária da base de cálculo da contribuição ao PIS, no regime semestral, impedia o Poder Judiciário de aplicá-la, substituindo ao legislador positivo – conforme entendimento firmado pelo STF, no RE nº 234.003-6/RS,³⁶⁹ julgado em 08 de fevereiro de 2000.³⁷⁰

³⁶⁹ RE nº 234.003-6/RS:

"EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DÉBITOS FISCAIS E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

1. Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão porque não se pode pretender a aplicação do instituto da atualização monetária.

2. A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação gaúcha – Lei nº 8.820/89 –, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador estadual em matéria de sua estrita competência.

Registrou que essa nova concepção tinha sido amplamente influenciada pelas razões de voto proferido pelo Ministro Milton Luiz Pereira, no REsp nº 249.038/SC.

Destacou, por fim, que em seu pensamento, não caberia invocação do artigo 97, parágrafo 2º, do CTN, para aplicação da correção monetária, porque a regra se referia a casos em que essa não provocasse aumento de carga tributária e, no caso da contribuição para o PIS, a atualização importaria em majoração real do tributo; escorando-se, no tema, na doutrina de Maria de Fátima Ribeiro.

Assim, no julgamento desse REsp nº 255.520/RS, tendo votado os Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira, a Primeira Turma, por unanimidade, determinou a apuração da contribuição para o PIS de modo semestral e, por maioria, deu provimento quanto a aplicação da correção monetária, sendo vencidos, nesse ponto, os Ministros José Delgado e Milton Luiz Pereira.

Em outro julgamento, a Primeira Turma do STJ analisou o REsp nº 266.709/SC,³⁷¹ o que ocorreu na sessão de 14 de novembro de 2000.

O relator do feito, Ministro Milton Luiz Pereira, repetiu os termos do voto que proferira nos autos do REsp nº 249.038/SC. Acatou o entendimento de que, sob a vigência da LC nº 07/70, a base de cálculo da contribuição ao PIS era estabelecida de forma semestral, o que prevaleceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, a partir da qual passou a ser estabelecida de forma mensal. Foi contrário, no entanto, à

3. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual só previa a correção monetária dos débitos tributários e vedava a atualização dos créditos, não há como falar-se em tratamento desigual a situações equivalentes.

3.1. A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese anterior à edição das Leis Gaúchas nºs 10.079/94 e 10.183/94.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

³⁷⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19.05.2000.

³⁷¹ REsp nº 266.709/SC:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. ARTIGO 6º. INTERPRETAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXIGÊNCIA.

- O período havido entre a base de cálculo e o recolhimento da obrigação, por si só, justifica a aplicação de atualização monetária, em conformidade com o entendimento desta Corte, no sentido de que a correção monetária constiu-se, unicamente, em instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda.

- Recurso especial improvido."

incidência de correção monetária sobre o faturamento do sexto mês anterior, entendendo que a mesma configurava majoração do tributo.

No que tange à correção monetária, reforçou seu argumento transcrevendo o fundamento desenvolvido pela Ministra Eliana Calmon, no voto que esta proferira quando do julgamento, pela Segunda Turma do STJ, do REsp nº 246.841/SC.³⁷² Nele, a Ministra tratou do real alcance do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, o qual descreveu a base de cálculo do PIS-faturamento – como sendo o montante, o quantitativo, a base numérica sobre a qual incide a alíquota; não se referindo a prazo de pagamento, porque o pagamento da contribuição para o PIS é mensal, que é sua modalidade de recolhimento, nos termos da alínea “b” do artigo 3º da LC 07/70. Relativamente à incidência da correção monetária, Eliana Calmon mencionara os precedentes da Primeira Turma, estabelecidos no julgamento dos REsp nºs 249.470/PR e 249.645/RS, que apoiaram-se na Lei nº 7.691/88, diploma que estabeleceu a correção em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1989, estabelecendo que o PIS seria pago no terceiro dia do mês subsequente ao do fato gerador. Argumentara, no entanto, que o fato gerador da contribuição ao PIS não ocorrera seis meses antes do seu pagamento, uma vez que seu fato gerador ocorria mês a mês, com a indicação do pagamento para o terceiro dia do mês subsequente. Continuando, Eliana Calmon assegurara que o que é anterior a seis meses do fato gerador é a base de cálculo, não se podendo confundir os dois. Portanto, para que se fizesse a correção da base de cálculo seria imprescindível que a lei expressamente assim o determinasse, como aliás o fez a Lei nº 7.691/88, em relação à correção monetária do valor devido a partir da ocorrência do fato gerador. Concluíra, assim, não

³⁷² Segundo informação oficial do Superior Tribunal de Justiça, datada de 01.07.2002, o acórdão do REsp nº 246.841/SC ainda não foi publicado no Diário da Justiça. No entanto, da análise de seu histórico, emitido também pelo STJ, verifica-se tratar de recurso de contribuinte contra a Fazenda Nacional, relativo à contribuição para o PIS, e também que, incluído na pauta de 12.09.2000, após o voto da relatora Ministra Eliana Calmon, conhecendo do recurso e dando-lhe provimento, pediram vista os Ministros Paulo Gallotti, Franciulli Netto e Peçanha Martins. Gallotti apresentou seu voto-vista, em que deu parcial provimento ao recurso, em 13.03.2001. Na sessão de 05.06.2001, após o voto-vista do Ministro Franciulli Netto, dando parcial provimento ao recurso; e da retificação de voto da relatora, Ministra Eliana Calmon, no mesmo sentido; a Turma, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso, vencido o Ministro Peçanha Martins, que lhe negou provimento. Os autos foram remetidos à reprografia em 08.10.2001,

ser a base de cálculo corrigida monetariamente, eis que silenciaram a LC nº 07/70 e a Lei nº 7.691/88, e tal incidência somente poderia ocorrer com a expressa anuência legislativa, diante da impossibilidade de ser alterada por exercício de interpretação. Com base no referido voto, Milton Luiz Pereira decidiu pela não incidência da correção monetária sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS.

Em voto-vista, o Ministro José Delgado registrou sua mudança de entendimento, transcrevendo o voto que proferira nos autos do REsp nº 255.520/RS, acompanhando o voto do relator Pereira.

Por seu turno, o Ministro Francisco Falcão, em voto-vogal, defendeu que o período havido entre a base de cálculo e o recolhimento da obrigação, por si só, justificava a aplicação de atualização monetária, em conformidade com o entendimento da Corte, no sentido de que a correção monetária constituía-se unicamente, em instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda; apontando para o idêntico sentido da decisão, citou o precedente firmado na ementa do REsp nº 249.470/PR.

Em votação, no REsp nº 266.709/SC, a Primeira Turma decidiu por maioria, acatando o voto de Francisco Falcão, que foi indicado como relator para o acórdão, sendo seguido pelos Ministros Garcia Vieira e Humberto Gomes de Barros, restando vencidos os Ministros José Delgado e o relator originário Milton Luiz Pereira.

Na mesma sessão, foi julgado o REsp nº 270.490/SC,³⁷³ em data de 14 de novembro de 2000,³⁷⁴ que teve como relator o Ministro José Delgado. Este, com

tendo retornado em 15.10.2001, para publicação do acórdão; o que não ocorrera até 01.12.2002, segundo informação obtida, na ocasião, em visita ao sítio eletrônico do Tribunal – www.stj.gov.br.

³⁷³ REsp nº 270.490/SC:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO - PIS - FATURAMENTO - LC 7/70 - CORREÇÃO MONETÁRIA.

I - A Lei Complementar 7/70 adotou como base de cálculo para o PIS, o valor gerado pela atividade comercial desenvolvida pelo contribuinte, seis meses antes. Fez assim, com que, um conjunto de fatos jurídicos (o faturamento), originalmente despido de eficácia geratriz de tributo, ganhasse tal força, seis meses após a respectiva verificação. Vale dizer: o faturamento (conjunto de atos jurídicos), transformou-se em fato gerador, seis meses após seu ingresso no mundo dos fatos. Percebem-se aqui, nitidamente diferenciados, os planos da existência e da eficácia (Pontes de Miranda). O faturamento que ingressou no plano da existência, em janeiro somente em julho veio a penetrar o de eficácia.

II - Em tempos de indexação, pagar sem correção monetária é pagar com incorreção monetária. Vale dizer: pagar incorretamente. Nesses períodos, a correção monetária é regra, implícita mas inafastável, em todos os negócios. Para que se tenha como dispensada ou vedada a correção, é necessário preceito legal (ou dispositivo contratual) expresso.

III - A base de cálculo para lançamento da contribuição PIS é o valor gerado pelo conjunto de vendas ocorrido seis meses antes. Tal valor deve ser corrigido monetariamente.

exceção feita aos breves comentários acerca da compensação da contribuição ao PIS com a COFINS, mais uma vez repetiu o voto proferido no REsp nº 255.520/RS.

Em voto-vista, o Ministro Humberto Gomes de Barros sustentou a mesma opinião que vinha apresentando nos julgamentos anteriores, trazendo, no entanto, novos argumentos para a discussão. Relatou que o acórdão recorrido afirmou que o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 referia-se a prazo de recolhimento da contribuição ao PIS³⁷⁵ – sendo construído sobre a linha de raciocínio de que a obrigação tributária gerava-se na venda de mercadorias, que se dava com a saída das

IV - Admitir que o Estado, após receber tributo sem reajuste monetário, devolva-o reajustado é instituir correção monetária de mão única, emprestando à lei interpretação que a conduz ao absurdo.

V - O Art. 2º da Lei 7.691/88 livra de correção os tributos recolhidos no prazo. Nenhuma referência faz a seus fatos geradores. Este dispositivo reforça a assertiva de que a dispensa de correção monetária depende de determinação legal. Realmente, fosse necessária dispensa expressa, o Art. 2º estaria laborando em inutilidade.”

³⁷⁴ Acórdão publicado do Diário da Justiça de 12.02.2001.

³⁷⁵ Ementa do TRF da 4ª Região transcrita no relatório do REsp nº 270.490/SC:

"PIS. COMPENSAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. DECRETOS-LEIS Nº 2.445 E 2.449/88. CORREÇÃO MONETÁRIA. PRESCRIÇÃO. TRIBUTÁRIO. PIS. CORREÇÃO MONETÁRIA DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS NECESSÁRIOS À PROPOSITURA DA AÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É cabível a utilização de mandado de segurança para obter o reconhecimento do direito à compensação de tributos.

Inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal dos citados decretos-leis, razão pela qual o PIS é indevido naquela forma e pode ser compensado com valores devidos a este título.

Correção monetária pelos índices do BTN, do IPC (nos meses previstos nas Súmulas 32 e 37 deste TRF), do INPC, este no período de março a dezembro de 1991, da UFIR e da SELIC, a partir de 1º.01.1996, substituindo a indexação monetária.

O prazo prescricional só começa a fluir após a conclusão do processo administrativo de lançamento. E em se tratando de tributo sujeito a regime de lançamento por homologação, o marco inicial do prazo prescricional é a própria homologação, expressa ou tácita, quando efetivamente se tem por constituído o crédito tributário. Sendo assim, enquanto não concretizada a homologação do lançamento pelo Fisco, ou ainda não decorrido o prazo de cinco anos a que refere o par. 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, não há que falar em prescrição, só cogitável passados cinco anos da homologação.

O parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07 de 1970, ao prescrever que 'contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente', estabeleceu o fato gerador (faturamento), a base de cálculo (faturamento do sexto mês anterior) e o vencimento (seis meses depois do fato gerador) da contribuição para o PIS. Há assim, um longo prazo – seis meses – entre o fato gerador e a data do recolhimento, o que, em regime inflacionário, acarreta significativa diminuição do valor real da contribuição, a beneficiar unicamente o contribuinte, e que se corrige pela indexação. Dessa forma, considerando como ocorrido em janeiro o fato gerador da contribuição para o PIS e a data de recolhimento em julho, deve haver correção monetária desse valor desde sua ocorrência até o vencimento.

As cópias autenticadas das guias DARF juntadas possuem a mesma valia das originais. Inteligência do artigo 365 do Código de Processo Civil.”

mesmas; assim, a obrigação de contribuir nasceria no momento da saída, não no momento em que ela seria recolhida seis meses após; não podendo ser esquecida a circunstância de que se tratava de fato econômico a servir de medida para a capacidade econômica do contribuinte; sendo correto afirmar que o artigo 6º da LC nº 07/70 referia-se a prazo de recolhimento, que seria de seis meses, contados do fato gerador; e que a Lei nº 7.691/88 determinou a conversão em ORTN do valor das contribuições relativas aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1989.

O contribuinte, que recorreu dessa decisão, tendo produzido sustentação oral que, nas palavras do Ministro, em razão do brilhantismo, justificava o pedido de vista,³⁷⁶ defendeu que o fato gerador ocorre no próprio mês em que se dá o pagamento, com o faturamento ocorrido seis meses antes funcionando como simples referência, para que se apure o valor da contribuição – tendo como linha de argumentação que a LC nº 07/70 não criou prazo algum, simplesmente fixou a base de cálculo para a contribuição; e marcou o momento em que um fato pretérito passou a gerar tributo. Afirmou que não havia qualquer disposição legal determinando a correção monetária do valor adotado como base de cálculo, pelo contrário, com a referida lei complementar sendo clara ao dizer que tal valor seria aquele do faturamento ocorrido no sexto mês anterior.

Gomes de Barros, dando razão ao raciocínio do contribuinte, destacou que a tese de que a LC nº 07/70 estabeleceu prazo de recolhimento, sucumbe ante a observação de que ela estaria operando retroativamente, fazendo com que atos ocorridos seis meses, e portanto tributariamente ineficazes, se transformassem em hipóteses de incidência tributária. Admitiu que a LC nº 07/70, a seu ver de modo insólito, adotou como base de cálculo o valor gerado por atividade comercial ocorrida seis meses antes; fazendo com que o conjunto de atos jurídicos denominado faturamento, se transformasse em fato gerador seis meses após seu ingresso no mundo dos fatos; estando, no caso, diferenciados os planos da existência e da eficácia, a que se referira Pontes de Miranda – no caso com o faturamento ingressando no plano da existência em janeiro e somente em julho vindo a penetrar no de eficiência.

³⁷⁶ Sustentação oral feita pelo advogado André Martins de Andrade.

Sobre a base de cálculo, lembrou ainda o alargamento do conceito de faturamento, que tradicionalmente exprimia o ato de relacionar mercadorias remetidas ao comprador, e que passou a exprimir o valor do conjunto de vendas ocorridas em determinado período. Assim, a base de cálculo da contribuição para o PIS era o conjunto de vendas ocorridas seis meses antes, ou, em rigor, o valor gerado por esse conjunto de negócios. Segundo o Ministro, não havia dificuldade de se apurar esse valor em tempos de estabilidade econômica, no qual a moeda exprimiria com razoável segurança o ocorrido há seis meses. Diferentemente ocorria quando a economia se tornava indexada, quando a moeda perdia seu valor, e tornava-se importante conhecer o número de unidades expressas em determinado valor de referência, que se verificava, em última análise, a verdadeira moeda.

Quanto à correção monetária, fundamentou-se na jurisprudência consolidada pelo STJ, em especial pela Primeira Turma, a partir do EREsp nº 158.998/SC,³⁷⁷ julgado em 03 de novembro de 1998.³⁷⁸ Entendeu que a correção monetária não se constituiria em um “plus”, mas apenas na reposição do valor real da moeda, bem como que o reajuste monetário seria simples resgate do valor real da moeda, não resultando em um “plus”, mas evitando a ocorrência de um “minus” a deteriorar o verdadeiro valor

³⁷⁷ EDREsp nº 158.998/SC:

"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO ORDINÁRIA. FGTS. CORREÇÃO DE DIFERENÇAS DE REMUNERAÇÃO. IPC. REQUISIÇÃO DE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DE QUE NÃO DISPÕE O AUTOR. FORNECIMENTO DA COMPETÊNCIA DA CEF, NA CONDIÇÃO DE GESTORA DO FGTS.

A correção monetária não se constitui em um 'plus', sendo tão-somente a reposição do valor real da moeda.

O IPC é o índice que melhor reflete a realidade inflacionária.

Os saldos das contas vinculadas do FGTS devem ser corrigidos pelos percentuais de 26,06%, 42,72%, 44,80% e 7,87%, correspondentes aos IPC's dos meses de julho de 1987, janeiro de 1989, abril e maio de 1990, respectivamente.

Nos processos em que se postula a correção de valores de contas vinculadas ao FGTS, não dispondo a parte autora do documento comprobatório das suas alegações, cabe a CEF atender a requisição do documento necessário a prova requerida.

Suprindo a omissão, é de afirmar-se que, na execução do julgado, a CEF deverá apresentar os extratos pertinentes à ação, para comprovação do quantum a ser creditado na conta vinculada do FGTS dos autores, indiscriminadamente, observados os índices do IPC, como decidido na Sentença, que se restaura.

Embargos acolhidos."

³⁷⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14.12.1998.

do bem da vida – como decidido no REsp nº 153.630/RS,³⁷⁹ apreciado em 14 de dezembro de 1999³⁸⁰ – e ainda que os índices aplicáveis seriam o IPC e o INPC/IBGE, conforme determinado no REsp nº 168.006/SP,³⁸¹ de 20 de outubro de 1998.³⁸² Explicou que, em tempo de indexação, pagar sem correção monetária seria pagar com incorreção monetária, no sentido de pagar incorretamente. Em épocas assim, a correção monetária seria a regra implícita em todos os negócios, sendo vedada apenas quando expressamente previsto na legislação, ou em dispositivo contratual, nos casos em que se aplicasse. Concluiu, dessa forma, que, se a correção monetária nada acrescentava nem retirava, careceria de sentido a assertiva de que, em se aplicando o reajuste, alterar-se-ia ilegalmente o fato gerador. Logo, não se poderia admitir uma correção monetária de mão única, em que o Estado receberia sem correção e devolveria, após, corrigido.

Combateu, por fim, Gomes de Barros, o argumento de que o artigo 2º da Lei nº 7.691/88,³⁸³ afastava a atualização monetária afirmando que impostos e contribuições convertidos em quantidade de OTN não estavam sujeitos à correção monetária ou a qualquer outro acréscimo, porque, na verdade, livrava de correção os tributos recolhidos no prazo, não fazendo nenhuma referência a fatos geradores.

³⁷⁹ REsp nº 153.630/RS:

"EMENTA: Tributário. Processual Civil. ICMS. Creditamento. Correção Monetária. Fundamentação Suficiente do Julgado. CTN Artigos 108, I e III. Decreto-Lei 406/68 (art. 3º, §1º). Lei Estadual 8.820/89. CPC, Artigo 458, II.

1. Suficientemente motivado o julgado, não se configura contrariedade ou negativa de vigência ao artigo 458, II.

2. Reconhecido o crédito do contribuinte, irrecusável a atualização monetária, simples resgate do valor real da moeda. Não é um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Recurso sem provimento."

³⁸⁰ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27.03.2000.

³⁸¹ REsp nº 168.006/SP:

"Ementa: Processual Civil. Embargos Declaratórios (art. 535, II, CPC). Omissão. Correção Monetária. Índice Aplicável. IPC e INPC/IBGE.

1. Demonstrada a omissão, para a compensação reconhecida, declara-se que à correção monetária serão aplicados o IPC e INPC/IBGE, com os percentuais indicados no julgado. A correção não é um 'plus' que se acrescenta, mas um 'minus' que se evita.

2. Embargos acolhidos."

³⁸² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08.02.1999.

³⁸³ Lei nº 7.691, de 15.12.1988:

"Art. 2º Os impostos e contribuições recolhidos nos prazos do artigo anterior não estão sujeitos à correção monetária ou a qualquer outro acréscimo."

Assim, julgando o REsp nº 270.490/SC, os Ministros da Primeira Turma do STJ, Francisco Falcão e Garcia Vieira acompanharam o voto do Ministro Humberto Gomes de Barros, que foi indicado relator para o acórdão, sendo vencido o Ministro José Delgado.

Enquanto, como visto, a Primeira Turma do STJ julgara diversos processos acerca da semestralidade, a Segunda Turma, por sua vez, não havia concluído a votação de nenhum caso atinente ao tema.

Esta iniciara, em 12 de setembro de 2000, a análise do REsp nº 246.841/SC,³⁸⁴ relatado pela Ministra Eliana Calmon, que em seu voto, deu provimento ao recurso, discordando da posição então vigente na Primeira Turma, a qual entendia que a base de cálculo da contribuição deveria ser corrigida monetariamente até a data do recolhimento, de acordo com as decisões proferidas nos REsp nºs 249.470/PR e 249.645/RS. Na seqüência, o Ministro Paulo Gallotti pediu vista dos autos e, em 13 de março de 2001, proferiu seu voto-vista, dando parcial provimento ao recurso. Na ocasião, Gallotti alertou para a alteração de entendimento do Ministro Milton Luiz Pereira, da Primeira Turma, conforme voto proferido no julgamento do REsp nº 249.038/SC. Na seqüência, ainda na Primeira Turma, também o Ministro José Delgado modificara seu entendimento, firmando sua nova posição no voto proferido no REsp nº 255.520/RS.

Em face disso, a Ministra Eliana Calmon submeteu a questão da semestralidade à Primeira Seção do STJ,³⁸⁵ instância que congrega as duas Turmas

³⁸⁴ Vide nota nº 372.

³⁸⁵ Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, aprovado em 22.06.1989:

"Art. 2º O Tribunal funciona:

I – em Plenário e pelo seu órgão especial (Constituição, art. 93, XI), denominado Corte Especial;

II – em Seções especializadas;

III – em Turmas especializadas.

(...)"

§ 3º. Há no Tribunal três Seções, integradas pelos componentes das Turmas da respectiva área de especialização. As Seções são presididas pelo Ministro mais antigo, por um período de dois anos, vedada a recondução, até que todos os componentes da Seção hajam exercido a presidência.

§ 4º. As Seções compreendem seis Turmas, constituídas de cinco Ministros cada uma. A Primeira e a Segunda Turmas compõe a Primeira Seção; a Terceira e a Quarta Turmas, a Segunda Seção; e a Quinta e a Sexta Turmas, a Terceira Seção. O Ministro mais antigo integrante da Turma é o seu presidente, observada a disposição do parágrafo anterior quanto à periodicidade.

daquela Corte que tratam de matéria tributária – Primeira e Segunda – a fim de ver consolidado o entendimento do Tribunal sobre a matéria.³⁸⁶

6.4. INTERPRETAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No que se refere à semestralidade, a Primeira Seção do STJ analisou o REsp nº 144.708/RS,³⁸⁷ em 29 de maio de 2001.³⁸⁸

A relatora do feito, Ministra Eliana Calmon, relatou que o recurso fora interposto contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região,³⁸⁹ que declarara que o fato gerador da

(...)

Art. 9º. A competência das Seções e das respectivas Turmas é fixada em função da relação jurídica litigiosa:

§ 1º. À Primeira Seção cabe processar e julgar os feitos relativos a:

I – licitações e contratos administrativos;

II – nulidade ou anulabilidade de atos normativos;

III – ensino superior;

IV – inscrição e exercício profissionais;

V – direito sindical;

VI – nacionalidade;

VII – desapropriação, inclusive a indireta;

VIII – responsabilidade civil do Estado;

IX – tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios;

X – preços públicos e multas de qualquer natureza;

XI – direito público em geral, salvo os mencionados nos itens I, II e III do parágrafo 3º.”

³⁸⁶ Conforme historiado pela Ministra Eliana Calmon no voto proferido no REsp nº 144.708/RS.

³⁸⁷ REsp nº 144.708/RS:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO - PIS - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA.

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

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

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

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

Recurso especial improvido.”

³⁸⁸ Acórdão publicado no Diário da Justiça em 08.10.2001.

³⁸⁹ Ementa do TRF da 4ª Região transcrita no relatório do REsp nº 144.708/RS

“Ementa: TRIBUTÁRIO. PIS. MÊS DE FATURAMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. LC Nº 7/70. ART. 6º.

contribuição é o faturamento e a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior. A Fazenda Nacional recorreu sustentando ter havido negativa de vigência aos artigos 15, da Lei nº 8.218/91³⁹⁰ e 52, inciso IV, da Lei nº 8.383/91,³⁹¹ que o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, correspondia ao prazo de recolhimento da contribuição ao PIS e não à fixação de sua base de cálculo; e que os dispositivos legais, apontados como violados, alteraram o prazo de recolhimento da contribuição, passando a ser devido o recolhimento da contribuição no mês seguinte ao seu faturamento. Nas contra-razões, as contribuintes alegaram que as Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, assim como as Leis nºs 9.069/95 e 9.250/95, alteraram os prazos de recolhimento, não a base de cálculo da contribuição para o PIS, a qual continuou sendo o faturamento do sexto mês anterior, consoante a LC nº 07/70, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95.

Eliana Calmon, seguiu a linha do voto que proferira no RESp nº 246.841/SC, mencionado anteriormente no voto do Ministro Milton Luiz Pereira no REsp nº 266.709/SC.

Historiou a criação da contribuição ao PIS e o estabelecimento, pela LC nº 07/70, de duas modalidades de cálculo, a parcela calculada mediante redução do Imposto de Renda devido; e o PIS-faturamento, este calculado com base no faturamento da empresa, tomando-se como quantitativo o faturamento semestral antecedente, embora o recolhimento fosse mensal. Assim, explicou: em julho, o primeiro mês em que se pagou a contribuição para o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente, nos termos do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70, e conforme entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 44,³⁹² de 23 de

O fato gerador da contribuição é o faturamento; a base de cálculo, o faturamento do sexto mês anterior.”

³⁹⁰ Vide nota nº 344.

³⁹¹ Vide nota nº 333.

³⁹² Parecer Normativo CST nº 44 de 23.12.1980:

"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.

dezembro de 1980,³⁹³ bem como no Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação do PIS/PASEP, editado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 142,³⁹⁴ de 15 de julho de 1982.³⁹⁵

Destacou não se referir o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 a prazo de pagamento porque o pagamento da contribuição denominada PIS-faturamento – ou PIS-semestral, como o chama – era mensal, sendo esta a modalidade de recolhimento. Acrescido ao fato de que, tomando-se a definição do que seja base de cálculo, tida como sendo o montante, o quantitativo, a base numérica sobre a qual incide a alíquota, não se pode ter dúvida de estar a base de cálculo do PIS-faturamento descrita no citado parágrafo único.

No caso específico, Calmon afirmou que a Fazenda não mudara seu entendimento ou fundamentação, continuando a insistir com a tese de que o mencionado parágrafo único não definia base de cálculo, e sim prazo de recolhimento, o que, em suas palavras, não procedia, como explicitado e examinado a partir dos atos normativos internos do próprio Fisco. Acrescentou ter a Fazenda Nacional mudado sim os dispositivos legais que serviam de respaldo a tese, tendo abandonado os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, passando a invocar como suporte legislativo as Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, sustentando ter havido revogação tácita do artigo 6º da LC nº 07/70 pelas Leis nºs 7.691/88 e 7.799/89, além das anteriormente elencadas Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91.

Analisando a legislação invocada pela Fazenda Nacional, tratou inicialmente da Lei nº 8.218/91. Afirmou que seu artigo 2º³⁹⁶ efetivamente alterara o prazo de

Não cogitaram, como nem poderiam cogitar, que sua base de cálculo seria o lucro apurado em balanço levantado ao ano de 1971, com conseqüente início de pagamento de PIS-REPIQUE no exercício de 1972."

³⁹³ Publicado no Diário Oficial da União de 07.01.1981.

³⁹⁴ Portaria nº 142 de 15.07.1982, publicada no Diário Oficial da União de 22.07.1982:

"Item 13. A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referente na alínea 'b', do item 1, deste Capítulo, é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 7, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7º e §1º)."

³⁹⁵ Publicado no Diário Oficial da União de 22.07.1982.

³⁹⁶ Lei nº 8.218, de 29.08.1991:

"Art. 2º. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguinte casos:

recolhimento da exação para o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, fazendo com que cinco de agosto de 1981 tivesse sido o último dia para recolhimento da contribuição relativa ao mês de julho, mantendo-se inalterada a medida do pagamento, sendo a base de cálculo o faturamento do mês de fevereiro. Quanto ao seu artigo 15,³⁹⁷ ressaltou, definia que o pagamento da contribuição relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio e junho de 1991 deveria ter sido efetuado até o dia cinco de agosto daquele ano.

Eliana Calmon afirmou, ainda, que a base econômica para o cálculo da contribuição ao PIS somente veio a ser alterado pela Medida Provisória nº 1.212/95, a qual textualmente afirmava que a contribuição seria apurada mensalmente, com base no faturamento do mês, mantendo a característica de semestralidade. Acrescentou, ademais, ter sido esse o entendimento adotado pela Primeira Turma, no REsp nº 240.938/RS,³⁹⁸ tendo como pacificado pelas Turmas de Direito Público do STJ o entendimento quanto à base de cálculo da contribuição para o PIS.

Apontou, a partir disso, que passou a ser discutido se base de cálculo tomada no mês que antecede o semestre sofre correção no período, de modo a ter-se o faturamento do mês do semestre anterior devidamente corrigido.

Enumerou, então, os precedentes da Primeira Turma sobre o assunto. Mencionou os REsp nºs 249.470/PR³⁹⁹ e 249.645/RS,⁴⁰⁰ nos quais aquela, à unanimidade, entendera que a correção monetária, como instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda, não representava aumento da carga tributária, sendo impossível afastar sua incidência, o que só poderia ocorrer com expressa determinação legal. Ressaltou ter divergido desse entendimento, no julgamento, pela Segunda Turma, do REsp nº 246.841/SC,⁴⁰¹ o que motivara, na ocasião, pedido de vista pelo Ministro Paulo Gallotti. Antes que este proferisse seu voto-vista, houve alteração do

(...)

IV – Contribuições para o FINSOCIAL, o PIS-PASEP e sobre o Açúcar e o Álcool;"

³⁹⁷ Vide nota nº 344.

³⁹⁸ Vide nota nº 339.

³⁹⁹ Vide nota nº 351.

⁴⁰⁰ Vide nota nº 354.

⁴⁰¹ Vide nota nº 372.

entendimento da Primeira Turma, consignado no voto do Ministro Milton Luiz Pereira no REsp nº 249.038/SC,⁴⁰² o qual considerara a incidência da correção como aumento da carga tributária sem previsão legal. Entendimento compactuado pelo Ministro José Delgado, no voto proferido no julgamento do REsp nº 255.520/RS.⁴⁰³

Justificando a necessidade de reflexão sobre o tema, destacou ser a questão episódica e circunstancial, porque o Fisco, ao sentir a falta de base legal para a tese por ele defendida, providenciara, pela Medida Provisória nº 1.212/95, a apuração mensal da contribuição para o PIS/PASEP, com base no faturamento do mês. Com isso, informou estar o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na oportunidade, aguardando o pronunciamento do Judiciário para posicionar-se sobre a questão; e a Segunda Turma do STJ ainda não tinha posição definitiva sobre a matéria, enquanto na Primeira Turma havia se quebrado a unanimidade.

Feitas tais considerações, a Ministra relatora argumentou não haver referência alguma à correção monetária na LC nº 07/70. Acrescentando que a compreensão do tema devia ser feita a partir do exame do fato gerador da contribuição ao PIS, o qual ocorreria para frente e não para trás. Como o fato gerador ocorreria mês a mês, com a indicação do pagamento, nos termos da Lei nº 8.218/91, para o quinto dia útil do mês subsequente, a correção só poderia ser devida da data do fato gerador até a data do pagamento. Nesse contexto, lembrou ter o legislador, por questão de política fiscal, que não interessa ao Judiciário, determinado ser a base de cálculo o faturamento anterior a seis meses do fato gerador. Afirmou, entretanto, que, embora o normal fosse a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, a opção legislativa foi outra; e se o fisco, sem lei autorizadora, corrigisse a base de cálculo, estaria, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei poderia fazer. Ressaltou não ter dúvida de que o legislador pretendeu beneficiar o contribuinte, ao eleger como base de cálculo o faturamento de seis meses antes do fato gerador, agindo, no entanto, dentro de sua discricionária competência constitucional.

⁴⁰² Vide nota nº 359.

⁴⁰³ Vide nota nº 363.

Prosseguindo na análise da legislação apontada pela Fazenda Nacional, mencionou a Lei nº 8.383/91 e, em vista do artigo 52, inciso IV,⁴⁰⁴ concluiu ter ficado a intenção do legislador em alterar a data de recolhimento mantendo incólume a base de cálculo estabelecida pela LC nº 07/70, ainda mais cristalina. Concluindo, a Ministra Eliana Calmon repetiu que a base econômica para o cálculo da contribuição ao PIS, só viera a ser alterada pela Medida Provisória nº 1.212/95, mantendo, assim, a característica de semestralidade desde a data de sua criação até o advento da citada medida provisória.

Acompanharam a relatora, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional, os Ministros Franciulli Netto, Castro Filho, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

O Ministro Garcia Vieira, em seu voto, apresentou conclusão diferente a partir da análise do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70. Embora afirmasse, inicialmente, ser o fato gerador do PIS o faturamento e ser a base de cálculo o fato ocorrido seis meses antes, acabou por concluir que o dispositivo em questão estabeleceria o prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição. Alegou a necessidade de ser o fato gerador definido em lei e a possibilidade de ser a data de recolhimento definida por decreto ou norma legal menor – assim, com o dispositivo legal em foco – o legislador fixou o prazo de seis meses para o recolhimento, porque não se podia considerar como fato gerador a efetivação do depósito da contribuição. Nessa linha, tendo sido estabelecido prazo de seis meses para pagamento, sobre ele devia incidir correção monetária, que não representava acréscimo, mas apenas atenuava os efeitos da inflação, mantendo, no tempo, o valor da moeda. Devendo ser atualizada a base de cálculo, assim como seria o valor a ser repetido pelo contribuinte. Por tais razões, além dos precedentes firmados nos REsp nºs 270.490/SC,⁴⁰⁵ 258.890/RS,⁴⁰⁶ e

⁴⁰⁴ Vide nota nº 333.

⁴⁰⁵ Vide nota nº 373.

⁴⁰⁶ Provavelmente por engano de digitação, no acórdão consta grafado o REsp nº 258.820/RS, o qual não existe. O REsp nº 258.820 é originário do Mato Grosso do Sul, foi julgado pela Quarta Turma do STJ em 08.05.2001, e teve como relator o Ministro Aldir Passarinho. Já o REsp nº 258.890, originado do Rio Grande do Sul, julgado pela Primeira Turma em 17.10.2000, sendo a decisão sendo publicada no Diário da Justiça de 27.11.2000, e com o próprio Ministro Garcia Vieira como relator, teve a decisão assim ementada:

249.470/PR;⁴⁰⁷ o primeiro com relatoria para acórdão do Ministro Humberto Gomes de Barros e os dois últimos com relatoria do próprio Vieira – sendo que o voto proferido no último, comentado no item anterior, foi praticamente repetido nesse julgamento da Primeira Seção – o Ministro Garcia Vieira deu parcial provimento ao recurso da Fazenda, no concernente à incidência de correção monetária.

No voto que proferiu, o Ministro Francisco Falcão ratificou o entendimento de que o artigo 6º da LC nº 07/70, determinava, em seu ver, a base de cálculo da exação, a qual seria o sexto mês anterior à data do recolhimento, e continuara vigente e íntegro até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95. No tocante à correção monetária, Falcão modificou seu entendimento, passando a perfilar com o entendimento majoritário da Seção pela impossibilidade da incidência, adotando como fundamento a observância ao princípio da legalidade, porquanto não existisse qualquer previsão legal para a aplicação de correção monetária na base de cálculo do tributo. Não se ajustando, portanto, à hipótese, o determinado pelo parágrafo 2º do artigo 97 do CTN,⁴⁰⁸ na medida do sustentado pelo Ministro Milton Luiz Pereira no REsp nº 266.709/SC.⁴⁰⁹ Acrescentou Falcão que esse entendimento já fora ratificado diversas vezes pelo STF, quando indeferira a incidência de correção monetária sobre créditos de ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não podendo o Judiciário substituir o legislador em sua competência estrita.⁴¹⁰ Assim, repetindo as conclusões proferidas pela relatora

“Ementa: TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - DATA DO RECOLHIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA - COMPENSAÇÃO - COFINS.

O fato gerador do PIS é o faturamento e sua base de cálculo é o faturamento ocorrido seis meses antes.

Não se pode confundir fato gerador com data de depósito de contribuição no Fundo. O primeiro é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A data do recolhimento da exação pode ser definida por decreto ou outra norma legal menor.

O crédito tributário deve ser corrigido monetariamente.

A Egrégia Primeira Seção pacificou entendimento no sentido da impossibilidade de compensação do PIS com a COFINS.

Recurso improvido.”

⁴⁰⁷ Vide nota nº 351.

⁴⁰⁸ Vide nota nº 362.

⁴⁰⁹ Vide nota nº 371.

⁴¹⁰ O voto cita despacho proferido pelo Ministro Nelson Jobim, do STF, nos autos do RE nº 283.387-8/RS, publicado no Diário da Justiça de 24.11.2000 (p. 162), no qual faz referência ao precedente firmado pelo RE nº 205.453-4/SP, que teve como relator o Ministro Maurício Corrêa, foi julgado em 03.11.1997, publicado no Diário da Justiça de 27.02.1998, e ementado da seguinte forma:

em seu voto, anunciou a reformulação de seu entendimento, acompanhando o voto daquela.

Por fim, votou o Ministro Francisco Peçanha Martins, afirmando que, em seu entender, por obra e graça do legislador, no caso em análise, o faturamento encerrava em si mesmo o fato gerador e a base de cálculo, nos termos da lição de Geraldo Ataliba. A isso acrescentou a força de uma realidade inflacionária e o disposto pela Lei nº 7.691/88, a qual expressamente determinou a transformação do valor do faturamento em OTN ou ORTN, como razões para divergir da maioria.

Dessa forma, no julgamento do REsp nº 144.708/RS pela Primeira Seção do STJ, foi, por maioria, negado provimento ao recurso da Fazenda, nos termos do voto da relatora, Ministra Eliana Calmon, a qual foi acompanhada pelos Ministros Franciulli Netto, Castro Filho, Milton Luiz Pereira, José Delgado e Francisco Falcão, vencidos, parcialmente, os Ministros Garcia Vieira e Francisco Peçanha Martins.

Especificamente no que pertine à decisão do STJ, parece ter sido adotado o entendimento mais correto acerca da questão da semestralidade da base de cálculo, assim como da não-incidência de correção monetária sobre a mesma.

Em que pese o acerto da decisão proferida, quanto a seus termos, têm-se que a argumentação, especificamente no que tange à correção monetária, mereceria reparos. A distância de mais de trinta anos entre a edição da LC nº 07/70 e o julgamento pelo STJ, apresenta-se como empecilho, mas o retorno às circunstâncias do

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DÉBITOS FISCAIS E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

1. Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão por que não se pode pretender a aplicação do instituto da atualização monetária.

2. A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador estadual em matéria de sua estrita competência.

3. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual só previa a correção monetária dos débitos tributários e vedava a atualização dos créditos, não há como falar-se em tratamento desigual a situações equivalentes.

3.1 - A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

Recurso extraordinário conhecido e provido.”

País quando da edição da LC nº 07/70, levam a crer que a adoção da semestralidade não foi um benefício ao contribuinte ou mesmo um equívoco do legislador. A realidade econômica do Brasil, em 1970, quando foi instituída a contribuição para o PIS, nos mais diversos setores, agricultura, indústria, comércio e mesmo de política fiscal, convergem para tal entendimento.

A legislação tributária é construída com o objetivo de obrigar que determinados atos da vida privada, com repercussão econômica, sejam constrangidos a repassar ao ente administrativo parte do valor que representam. Não se pode olvidar que, em 1970, o Brasil era um país eminentemente agrícola. O clima tropical do País tem como reflexo sobre a agricultura, a possibilidade de que, utilizando-se do mesmo solo, sem que sobre ele seja necessária nenhuma adequação, obtenha-se duas colheitas seqüenciais. É o caso, por exemplo, do trigo e da soja, que podem ser cultivados com o uso do mesmo maquinário e mão-de-obra, produzindo uma safra de verão e outra de inverno. Com isso, a cada seis meses têm-se uma colheita. Sobre a comercialização dessas safras incidiria a contribuição abordada.

Outro exemplo que pode levar à mesma conclusão diz respeito aos prazos praticados durante a década de setenta pela indústria e pelo comércio. Embora hoje isso possa parecer irreal, era usual que fossem praticados prazos de pagamento de noventa, cento e vinte e até cento e oitenta dias – três, quatro ou seis meses. Atualmente os prazos giram em torno de vinte e oito ou até trinta e cinco dias – quatro ou cinco semanas – na verdade, o prazo médio em que as companhias devem movimentar a totalidade do seu capital, na linha defendida pela moderna administração empresarial. Na época, os conceitos e prazos eram outros. O comércio com o interior, que pode ser citado como exemplo, era feito através de representantes comerciais, que passavam nos estabelecimentos comerciais a cada três meses. Assim, noventa dias após a venda, tomavam nova encomenda de mercadorias e recebiam o pagamento referente à venda efetivada na visita anterior. Nesse quadro, não seria nenhum despropósito se falar em tributação tomando como base o faturamento referente ao sexto mês anterior. Pelo contrário. O lapso de tempo permitiria que fosse tributado o que efetivamente se buscava, o resultado das operações comerciais realizadas seis

meses atrás; após a venda, entrega e recebimento de valores, permitindo o repasse do percentual destinado ao fisco – sobre a efetiva atividade comercial e não sobre o patrimônio da empresa.

Mesmo o sistema bancário, hoje presente com recursos eletrônicos em praticamente todo o País, até alguns anos atrás tinha como realidade os largos prazos para compensação de ordens bancárias emitidas de um Estado para outro da Federação.

A realidade expressa na contribuição para o PIS pela semestralidade, não era diferente em outros tributos. Com relação ao IPI, por exemplo, a Portaria MF nº 47, de 1980, que fixou os prazos de recolhimento do tributo – portanto uma década depois da instituição da contribuição para o PIS – concedeu prazos de pagamento de até cento e oitenta dias para alguns produtos, com a maior parte deles gozando de prazos que iam de cento e vinte a cento e cinquenta dias.

Diante dessa realidade, ao contrário do que sustentou o STJ, a semestralidade da base de cálculo não se tratava de benefício ao contribuinte, mas de adequação da regra tributária à realidade dos fatos que visava onerar. Conforme fundamentado no voto da Ministra Eliana Calmon, a lei tributou o que visava tributar, apenas não se tratou de opção embasada na intenção de beneficiar o contribuinte, mas de permitir sua efetiva tributação.

De outra sorte, em que pese o fato de ser o STJ a instância final no trâmite de processos relativos a questões infra constitucionais, e não se vislumbrar, ao menos em uma primeira análise, qualquer ponto em que a discussão acerca da semestralidade possa ter contornos constitucionais, a Fazenda Nacional tem buscado prolongar a discussão, tentando levá-la ao STF.

No REsp nº 144.708/RS, após a decisão da Primeira Seção, tomada em 29 de maio de 2001, e a publicação do acórdão, em 08 de outubro de 2001, foi apresentado pela Fazenda, em 05 de novembro de 2001, Embargos de Declaração. Esses não foram conhecidos, por unanimidade, nos termos do voto da relatora, Ministra Eliana

Calmon,⁴¹¹ em julgamento realizado em 27 de fevereiro de 2002,⁴¹² por buscarem rediscutir, em sede de embargos, a tese jurídica apreciada anteriormente na análise do Recurso Especial. Na seqüência, em 02 de maio de 2002, a Fazenda interpôs Recurso Extraordinário, buscando a remessa do feito ao STF. Tal pretensão foi negada por despacho da lavra do Vice-Presidente do STJ, Ministro Edson Vidigal,⁴¹³ de 06 de junho

⁴¹¹ EDREsp nº 144.708/RS:

“EMENTA: PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

1. Cabe à parte embargante indicar os pontos que se apresentam obscuros, contraditórios ou omissos.

2. Inexistindo a indicação, e sendo pretensão da recorrente rediscutir a tese jurídica do PIS SEMESTRALIDADE, não há de se conhecer os embargos.

3. Embargos de declaração não conhecidos.”

⁴¹² Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22.04.2002.

⁴¹³ RE no REsp nº 144.708/RS – despacho:

“Foi negado provimento ao Recurso Especial interposto pela União, pela e. Primeira Seção, em acórdão que teve por ementa:

‘TRIBUTÁRIO. PIS. SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra ‘a’ da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal. 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70. 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador. 4. Corrigir-se a base de cálculo do Pis é prática que não se alinha a previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial improvido.’

Opostos Embargos Declaratórios, restaram rejeitados à consideração de inexistência de qualquer das hipóteses de cabimento, CPC, art. 535, e impossibilidade de seu manejo para ‘rediscutir a tese jurídica do PIS SEMESTRALIDADE’.

Apresenta, então, a Fazenda Nacional, Recurso Extraordinário fundado na CF, art. 102, III, ‘a’ e ‘b’, ao argumento de que a decisão restou obscura e omissa, ao dissociar o momento da hipótese de incidência do momento da base de cálculo, além de não aplicar a correção monetária, e assim, acabou por violar princípios constitucionais, da legalidade (art. 150, I), da razoabilidade jurídica (devido processo legal em sentido material – art. 5º, LIV), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, II), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a), da reserva de plenário para a declaração de inconstitucionalidade de preceito legal (art. 97), e art. 239 (recepção expressa da contribuição do PIS), vez que a não incidência da correção monetária impede o cumprimento da destinação constitucional do PIS nele prevista.

O apelo não reúne condições de admissibilidade.

Carecem do indispensável requisito de prequestionamento os dispositivos ora invocados, haja vista que deles não cuidou o acórdão, sequer implicitamente, esbarrando a pretensão nos impedimentos assentados nos verbetes 282 e 356 da Súmula/STF. Ademais, para a solução da controvérsia, valeu-se esta Corte da análise da legislação ordinária de regência, assim como de sua jurisprudência pertinente ao tema, assentada em que referida norma legal trata de base de cálculo, e não de prazo de recolhimento, e não incide correção monetária sobre a base de cálculo do PIS (que só pode ser calculada a partir do fato gerador), em face da ausência de previsão legal autorizando, em respeito ao princípio da legalidade. Em tal contexto, a ocorrência de possível ofensa constitucional seria, quando muito, por via reflexa ou indireta, o que inviabiliza a revisão extraordinária. A propósito, ‘a violação a norma constitucional capaz de viabilizar a instância extraordinária há de ser direta e frontal, e não aquela que demandaria, antes, o reexame da legislação ordinária atinente à espécie’ (STF/AGRAG 132.740, Rel. Min. Maurício Corrêa).

de 2002.⁴¹⁴ Contra essa decisão, interpôs, em 04 de julho de 2002, Agravo de Instrumento no STF, buscando o recebimento e conseqüente análise do Recurso Extraordinário pela Suprema Corte.

Em outros processos, igualmente em trâmite perante o STJ, a Fazenda Nacional tem feito uso de todos os recursos possíveis para tentar reverter o entendimento firmado pela Primeira Seção, culminando com a apresentação de Recurso Extraordinário ao STF. Pode ser citado como exemplo o caso do REsp nº 382.767/PR, da Segunda Turma, no qual a Ministra Eliana Calmon, em despacho monocrático, proferido em 07 de março de 2002,⁴¹⁵ adotou o precedente analisado. Dessa decisão a PGFN apresentou Agravo Regimental, o qual foi negado, por unanimidade, pelos Ministros da Segunda Turma.⁴¹⁶ Na seqüência, também nesses autos foi apresentado RE ao STF, o qual, por seu turno, ainda não teve a admissão apreciada.⁴¹⁷

Mudando o que deve ser mudado, já decidiu o e. STF pela não incidência da correção monetária, se inexistente previsão legal para sua aplicação, verbis: 'Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Correção Monetária do Débito Fiscal. Inexistência de Previsão Legal para a atualização monetária do crédito tributário. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e ao da não cumulatividade. Improcedência. (...) A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual somente prevê a correção monetária do débito tributário e não a atualização do crédito, não há que se falar em tratamento desigual a situações equivalente' (RE 191.652-4-RS) Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 21.03.2000).

Acresce que, tanto a falta de prévio debate acerca das normas constitucionais suscitadas, como a natureza infraconstitucional das questões versadas no acórdão, impedem o prosseguimento do extraordinário.

Ante o exposto, não admito o Recurso Extraordinário.

Publique-se."

⁴¹⁴ Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14.06.2002.

⁴¹⁵ Decisão publicada no Diário da Justiça de 01.04.2002.

⁴¹⁶ AGRG no REsp nº 382.767/PR:

"Ementa: Processo Civil e Tributário - Agravo Regimental - PIS - Semestralidade.

1. A análise da legislação pertinente, no plano infraconstitucional, partiu de abordagem implicitamente calcada nas regras de hermenêutica que, por seu turno, têm respaldo no Constituição Federal.

2. Pretensão de abrir-se caminho para recurso extraordinário que não encontra apoio no pacífico entendimento da Suprema Corte no sentido de que só desafia o apelo extremo a violação frontal e direto do texto da Carta Magna.

3. Agravo regimental improvido."

⁴¹⁷ Acompanhamento processual disponível no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça – www.stj.gov.br.

Dessa forma, as decisões do STJ acerca da semestralidade não transitaram em julgado, deixando antever, pelos sucessivos recursos apresentados, que a discussão ainda se prolongará por algum tempo, inclusive no âmbito do STF. Seu deslinde final dependerá do entendimento que a Corte Máxima adotar no trato da matéria. Se acaso vislumbrar fundo constitucional na decisão, poderá reabrir a discussão, confirmando ou não o entendimento do STJ. Caso contrário – e salvo eventual, porém pouco provável, porque não usual, reversão da análise já consolidada – prevalecerá a posição já firmada pelo Tribunal de Recursos.

7. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E SEGMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA

7.1. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Ainda antes da conversão da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, na Lei nº 9.715, o que se deu em 25 de novembro de 1998, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998,⁴¹⁸ a qual foi convertida na Lei nº 9.718, em 27 de novembro de 1998,⁴¹⁹ e, dentre outras providências, alterou o regime da contribuição para o PIS.⁴²⁰

Esta nova lei, por sua vez, no tocante à contribuição em tela, sofreu alterações pela Medida Provisória nº 1.807,⁴²¹ de 28 de janeiro de 1999⁴²² – cuja última reedição⁴²³

⁴¹⁸ Publicada no Diário Oficial da União de 30.10.1998.

⁴¹⁹ Publicada no Diário Oficial da União de 28.10.1998.

⁴²⁰ Como curiosidade, temos que, ao fazer menção à contribuição para o PIS, o texto da lei busca fundamentação no artigo 239 da Constituição de 1988 e não na Lei Complementar nº 07/70, conforme se verifica da disposição constante do artigo 1º da Lei 9.718/98:

"Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF."

⁴²¹ A Medida Provisória nº 1.807, de 28.01.1999, foi reeditada pelas Medidas Provisórias nºs 1.807-1, de 25.02.1999; 1.807-2, de 25.03.1999; 1.807-3, de 22.04.1999; 1.807-4, de 20.05.1999; 1.807-5, de 17.06.1999; 1.858-6, de 29.06.1999; 1.858-7, de 29.07.1999; 1.858-8, de 27.08.1999; 1.858-9, de 24.09.1999; 1.858-10, de 26.10.1999; 1.858-11, de 25.11.1999; 1.991-12, de 14.12.1999; 1.991-13, de 13.01.2000; 1.991-14, de 11.02.2000; 1.991-15, de 10.03.2000; 1.991-16, de 11.04.2000; 1.991-17, de 11.05.2000; 1.991-18, de 09.06.2000; 2.037-19, de 28.06.2000; 2.037-20, de 28.07.2000; 2.037-21, de 25.08.2000; 2.037-22, de 26.09.2000; 2.037-23, de 26.10.2000; 2.037-24, de 23.11.2000; 2.037-25, de 21.12.2000; 2.113-26, de 27.12.2000; 2.113-27, de 26.01.2001; 2.113-28, de 23.02.2001; 2.113-29, de 27.03.2001; 2.113-30, de 26.04.2001; 2.113-31, de 24.05.2001; 2.113-32, de 21.06.2001; 2.158-33, de 28.06.2001; 2.158-34, de 27.07.2001; e 2.158-35, de 24.08.2001, que continua em vigor, aguardando deliberação por parte do Congresso Nacional, nos termos do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001.

⁴²² Publicada no Diário Oficial da União de 29.01.1999.

⁴²³ A Medida Provisória nº 2.158-35 continua em vigor, aguardando deliberação por parte do Congresso Nacional, nos termos do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, publicada em 12 de setembro de 2001, que determinou:

"Art. 2º. As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional."

se deu através da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001⁴²⁴ – e pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000,⁴²⁵

Após a adoção da Medida Provisória nº 1.724/98 e sua conversão na Lei nº 9.718/98, em outubro e novembro de 1998, respectivamente, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20, em 15 de dezembro de 1998,⁴²⁶ cujo projeto já se encontrava em trâmite perante o Congresso Nacional desde antes da publicação da citada Medida Provisória, e que veiculou, em patamar constitucional, as modificações no sistema de previdência social do País, ficando conhecida como “reforma previdenciária”.

De acordo com o disposto na Lei nº 9.718/98, as contribuições para o PIS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, seriam calculadas com base em seu faturamento.⁴²⁷ No entanto, faturamento, nesse caso, seria a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida a totalidade das receitas por ela auferidas.⁴²⁸

Dessa base seriam excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS quando cobrado na condição de substituto tributário; bem como as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representassem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e ainda a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.⁴²⁹

⁴²⁴ Publicada no Diário Oficial da União de 27.08.2001.

⁴²⁵ Publicada no Diário Oficial da União de 24.07.2000.

⁴²⁶ Publicada no Diário Oficial da União de 16.12.1998.

⁴²⁷ Lei nº 9.718, de 27.11.1998:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei."

⁴²⁸ Lei nº 9.718, de 27.11.1998:

"Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Parágrafo 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

⁴²⁹ Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 3º (...)

Invocando o princípio da anterioridade nonagesimal aplicável à espécie para regulamentar a matéria, o Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF nº 73, de 09 de agosto de 1999,⁴³⁰ esclarecendo que as variações monetárias auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deveriam ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS.⁴³¹ De resto, era previsão expressa da Lei nº 9.718/98 que a mesma apenas passaria a produzir efeitos, relativamente à contribuição para o PIS, a partir de 1º de fevereiro de 1999.⁴³²

Por outro lado, nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na determinação dessa base de cálculo, poderia ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tivesse sido liquidada.⁴³³

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – (revogado)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

(...)"

⁴³⁰ Publicado no Diário Oficial da União de 11.08.1999.

⁴³¹ Ato Declaratório SRF nº 73, de 09.08.1999:

"Artigo único. As variações monetárias auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS."

⁴³² Lei nº 9.718, de 27.11.1998:

"Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos:

I – em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;

(...)."

⁴³³ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de

Ainda no âmbito da Lei nº 9.718/98, todas as alíquotas passaram a ser aplicadas sobre a receita bruta da pessoa jurídica de direito privado.

A EC nº 20/98 alterou, entre outras, a redação do artigo 195 da Constituição de 1988.⁴³⁴ Especificamente no que diz respeito às contribuições sociais a cargo dos empregadores, fundamentadas naquele dispositivo – dentre as quais pode ser enquadrada a contribuição para o PIS – a possibilidade de incidência, originalmente prevista apenas sobre o faturamento,⁴³⁵ com a modificação passou a ser possível, além do faturamento, também sobre a receita.

crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada."

⁴³⁴ Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998:

"Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

"Art. 195. (...)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhadores e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201;

(...)

§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar."

⁴³⁵ Vide nota nº 238.

7.2. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A Lei Orgânica da Seguridade Social, sancionada sob nº 8.212, em 24 de julho de 1991,⁴³⁶ no parágrafo 1º de seu artigo 22, elencou diversos tipos de pessoas jurídicas – bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas⁴³⁷ – as quais são comumente denominadas “instituições financeiras”, possuindo o mesmo tratamento tributário para fins de seguridade social, em específico relativamente à contribuição para o PIS.

No período de revisão constitucional,⁴³⁸ foi criado o denominado Fundo Social de Emergência,⁴³⁹ basilar para a sustentação da política econômica do Plano Real, previsto pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º de março de 1994.⁴⁴⁰ Na ocasião ficou definida a alíquota da contribuição para o PIS das instituições financeiras, para os exercícios de 1994 e 1995, como sendo de 0,75% (setenta e cinco centésimos

⁴³⁶ Publicada no Diário Oficial da União, de 25 de julho de 1991, em sua versão original, e de 14.08.1998, em sua versão consolidada.

⁴³⁷ Estas empresas estão relacionadas elencadas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, em sua redação atual, dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.1999, assim como estavam em sua redação original.

⁴³⁸ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988:

“Art. 3º. A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.”

⁴³⁹ Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01.03.1994:

“Art. 1º. Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

‘Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

(...).’”

⁴⁴⁰ Publicada no Diário Oficial da União de 02.03.1994.

por cento) sobre a receita operacional bruta.⁴⁴¹ O Fundo e a alíquota foram estendidos para o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, através da Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996;⁴⁴² e posteriormente para o período de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, através da Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997.⁴⁴³ Para o período de 2000 a 2003, foi determinada a desvinculação de qualquer órgão, fundo ou despesa, de vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, aí incluída a contribuição para o PIS, nos termos da Emenda Constitucional nº 27,⁴⁴⁴ de 21 de março de 2000.⁴⁴⁵

Em seu texto, a Lei nº 9.715/98, anteriormente analisada, destacou expressamente não se aplicar às instituições financeiras, por serem essas, no que tange à contribuição para o PIS/PASEP, regidas por legislação específica.⁴⁴⁶

Nessa legislação, além da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, destaca-se a Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998⁴⁴⁷ – que é a conversão

⁴⁴¹ Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01.03.1994:

"Art. 1º. Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

(...)"

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)"

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo [contribuintes a que se refere o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991], a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

(...)"

⁴⁴² Publicada no Diário Oficial da União de 04.03.1996.

⁴⁴³ Publicada no Diário Oficial da União de 25.11.1997.

⁴⁴⁴ Emenda Constitucional nº 27, de 21.03.2000:

"Art. 1º. É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

'Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

(...)"

⁴⁴⁵ Publicada no Diário Oficial da União de 22.03.2000.

⁴⁴⁶ Lei nº 9.715, de 25.11.1998:

"Art. 12. O disposto nesta Lei não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica."

⁴⁴⁷ Publicada no Diário Oficial da União de 18.11.1998.

em lei das disposições contidas na Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994,⁴⁴⁸ e suas diversas reedições.⁴⁴⁹

Nos termos dessa legislação, a base de cálculo da contribuição ao PIS das instituições financeiras seria, como para todas as demais pessoas jurídicas de direito privado, o faturamento, correspondente, de fato, à sua receita operacional bruta.⁴⁵⁰

Alguns ajustes foram feitos a fim de enquadrar casos específicos,⁴⁵¹ mesmo no âmbito da regulamentação,⁴⁵² mas, principalmente, às instituições financeiras, foram permitidas exclusões e deduções de valores da base de cálculo, relativos a uma série de operações relacionadas a particularidades de suas respectivas atividades, as quais foram pormenorizadas na legislação de regência – parte na Lei nº 9.701/98,⁴⁵³ e parte na Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.⁴⁵⁴

⁴⁴⁸ Publicada no Diário Oficial da União de 01.06.1994.

⁴⁴⁹ A Medida Provisória nº 517, de 31.05.1994, foi reeditada pelas Medidas Provisórias nºs 523 de 30.06.1994; 567, de 29.07.1994; 597, de 26.08.1994; 636, de 27.09.1994; 678, de 27.10.1994; 727, de 25.11.1994; 781, de 23.12.1994; 847, de 20.01.1995; 907, de 21.02.1995; 975, de 20.04.1995; 1.001, de 19.05.1995; 1.026, de 20.06.1995; 1.049, de 29.06.1995; 1.075, de 28.07.1995; 1.102, de 25.08.1995; 1.134, de 26.09.1995; 1.167, de 26.10.1995; 1.202, de 24.11.1995; 1.237, de 14.12.1995; 1.274, de 12.01.1996; 1.313, de 09.02.1996; 1.353, de 12.03.1996; 1.395, de 11.04.1996; 1.437, de 10.05.1996; 1.485, de 07.06.1996; 1.485-27, de 09.07.1996; 1.485-28, de 08.08.1996; 1.485-29, de 05.09.1996; 1.485-30, de 02.10.1996; 1.485-31, de 31.10.1996; 1.485-32, de 29.11.1996; 1.537, de 18.12.1996; 1.537-34, de 16.01.1997; 1.537-35, de 13.02.1997; 1.537-36, de 13.03.1997; 1.537-37, de 11.04.1997; 1.537-38, de 09.05.1997; 1.537-39, de 10.06.1997; 1.537-40, de 10.07.1997; 1.537-41, de 07.08.1997; 1.537-42, de 04.09.1997; 1.537-43, de 02.10.1997; 1.537-44, de 30.10.1997; 1.537-45, de 27.11.1997; 1.617-46, de 12.12.1997; 1.617-47, de 13.01.1998; 1.617-48, de 12.02.1998; 1.617-49, de 13.03.1998; 1.617-50, de 09.04.1998; 1.617-51, de 12.05.1998; 1.617-52, de 09.06.1998; 1.674-53, de 29.06.1998; 1.674-54, de 29.07.1998; 1.674-55, de 27.08.1998; 1.674-56, de 25.09.1998; 1.674-57, de 26.10.1998; que foi convertida na Lei nº 9.701, de 17.11.1998.

⁴⁵⁰ Artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27.11.1998.

⁴⁵¹ Lei nº 9.718, de 27.11.1998:

"Art. 3º. (...)

§ 3º. Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º. Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira."

⁴⁵² Instrução Normativa SRF nº 47, de 28.04.1999:

"Art. 1º. As empresas de seguros privados, as entidades de previdência privada abertas e as empresas de capitalização deverão apurar a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS de acordo com as planilhas de cálculo constantes dos Anexos I, II, III e IV a esta Instrução Normativa.

Art. 2º. As planilhas de que trata o artigo anterior serão preenchidos mensalmente, a partir do mês de fevereiro de 1999, e mantidas no estabelecimento matriz, à disposição da Secretaria da Receita Federal."

⁴⁵³ Lei nº 9.701, de 17.11.1998:

"Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de que trata o inciso V do artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

II – (revogado)

III – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;

b) encargos com obrigações para refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

c) despesas de câmbio;

d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;

e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

IV – no caso de empresas de seguros privados:

a) cosseguro e resseguro cedidos;

b) valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas;

c) a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

V – no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

VI – no caso de empresas de capitalização, a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

§ 1º. É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

§ 2º. (revogado)

§ 3º. As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades, nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente."

⁴⁵⁴ Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 3º. (...)

§ 6º. Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no parágrafo 5º, poderão excluir ou deduzir:

I – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c) deságio na colocação de títulos;

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge;

II – no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos.

Para fins de cálculo e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP, as instituições financeiras estatais, fossem empresas públicas ou sociedades de economia mista, deveriam seguir as mesmas determinações da Lei nº 9.701/98.⁴⁵⁵

Conforme determinado pelas sucessivas Emendas Constitucionais que trataram do Fundo Social de Emergência, a Lei nº 9.701/98, estabeleceu que a alíquota da contribuição devida por essas instituições seria de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento).⁴⁵⁶ A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, entretanto, reduziu-a para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.⁴⁵⁷

Para recolhimento da contribuição, foi assinalado prazo até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.⁴⁵⁸

III – no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechada, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV – no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

§ 7º. As exclusões previstas nos incisos III e IV do parágrafo 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§ 8º. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I – imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II – financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 9º. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de plano de assistência à saúde poderão deduzir:

I – co-responsabilidades cedidas;

II – a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III – o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades."

⁴⁵⁵ Lei nº 9.701, de 17.11.1998:

"Art. 3º As contribuições devidas pelas empresas públicas e sociedades de economia mista referidas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, serão calculadas e pagas segundo o disposto nesta lei."

⁴⁵⁶ Lei nº 9.701, de 17.11.1998:

"Art. 2º. A contribuição de que trata esta Lei será calculada mediante a aplicação da alíquota de zero vírgula setenta e cinco por cento sobre a base de cálculo apurada nos termos deste ato."

⁴⁵⁷ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 1º. A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999."

⁴⁵⁸ Lei nº 9.701, de 17.11.1998:

7.3. OUTRAS SITUAÇÕES DIFERENCIADAS

Além das instituições financeiras, a nova legislação alterou a alíquota e dispôs sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS devida por algumas espécies determinadas de contribuintes.

No caso das refinarias de petróleo⁴⁵⁹ e demais produtores e importadores de petróleo⁴⁶⁰ – a eles equiparadas as unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo⁴⁶¹ – a alíquota passou a ser de 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) na venda de gasolinas, exceto gasolina de avião; 2,23% (dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) na venda de óleo diesel; 2,56% (dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento) na venda de gás liquefeito de petróleo – GLP; e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) nas demais atividades.

No caso das distribuidoras de álcool para fins carburantes,⁴⁶² e dos importadores do produto,⁴⁶³ a alíquota passou a ser de 1,46% (um inteiro e quarenta e

"Art. 4º. O pagamento da contribuição apurada de acordo com esta Lei deverá ser efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores."

⁴⁵⁹ Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.990, de 21.07.2000:

"Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de avião;

II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;

III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades."

⁴⁶⁰ Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.990, de 21.07.2000:

"Art. 6º. O disposto no art. 4º desta Lei aplica-se, também, aos demais produtores e importadores dos produtos ali referidos."

⁴⁶¹ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 5º. As unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo, relativamente às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP que fizerem, ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, observadas as mesmas normas aplicáveis às refinarias de petróleo."

⁴⁶² Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.990, de 21.07.2000:

"Art. 5º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas

seis centésimos por cento) na venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina; e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) nas demais atividades.

Por seu turno, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em face da substituição tributária utilizada no caso, reduziu para zero a alíquota da contribuição para o PIS incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; e álcool para fins carburantes, auferida por comerciantes varejistas – redução que não se aplicava às vendas de produtos importados, tributados como acima disposto.⁴⁶⁴

A fim de estabelecer normas regulamentares relativas à substituição tributária da contribuição devida pelas refinarias de petróleo e pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes, nos termos da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1.807/98, a Secretaria da Receita Federal fez publicar a Instrução Normativa nº 06, de 29 de janeiro de 1999.⁴⁶⁵

A mesma Lei nº 9.718/98 permitiu, a partir de sua edição, no caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou

pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros setenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades."

⁴⁶³ Lei nº 9.718, de 27.11.1998, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.990, de 21.07.2000:

"Art. 6º. (...)

Parágrafo único. Na hipótese de importação de álcool carburante, a incidência referida no art. 5º dar-se-á na forma de seu:

I – inciso I, quando realizada por distribuidora de petróleo;

II – inciso II, nos demais casos."

⁴⁶⁴ Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

"Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I – gasolinas, exceto de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II – álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores;

III – álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998."

serviços, contratadas por entes públicos, o diferimento da contribuição para o PIS pelo contratado – bem como por subempreiteiros ou subcontratados – até a data do recebimento do preço.⁴⁶⁶

Nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a contribuição seria calculada com base na folha de salários, nos casos de templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações; sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e a Organização da Cooperativas Brasileiras e as Organizações Estaduais de Cooperativas. Em todos os casos, incidiria a alíquota de 1% (um por cento).⁴⁶⁷

Às sociedades cooperativas, pela legislação, foi permitido excluir da base de cálculo os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de

⁴⁶⁵ Publicada no Diário Oficial da União de 03.02.1999.

⁴⁶⁶ Lei nº 9.718, de 27.11.1998:

"Art. 7º. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no *caput* deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento."

⁴⁶⁷ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I – templos de qualquer culto;
 II – partidos políticos;
 III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V – sindicatos, federações e confederações;

VI – serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII – fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X – a Organização da Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu parágrafo 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971."

produto por eles entregues à cooperativa; as receitas de venda de bens e mercadorias a associados; as receitas decorrentes da prestação de serviços especializados a associados; as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado; e as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras,⁴⁶⁸ além de situações especificadas na regulamentação expedida pela Secretaria da Receita Federal.⁴⁶⁹ No caso de repasse a associados, quando esses fossem oriundos de

⁴⁶⁸ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I – os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa;

II – as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III – as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º. Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

(...)"

⁴⁶⁹ Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 145, de 09.12.1999.

"Art. 1º. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas sociedades cooperativas, serão calculadas com base no seu faturamento mensal, observado o disposto nos arts. 3 e 6.

(...)

Art. 3º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições referidas no art.1 poderão ser excluídos da receita bruta mensal os valores correspondentes a:

I – vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;

II – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;

III – receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

IV – repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;

V – receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

VI – receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

VII – receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

VIII – receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

vendas em comum, nas quais a cooperativa recebe para comercializar a produção de seus associados, ela seria a responsável pelo recolhimento da contribuição ao PIS.⁴⁷⁰

A tributação do setor automotivo também era diferenciada, tendo sido estabelecida pela Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000,⁴⁷¹ posteriormente alterada pela Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002.⁴⁷² Nesse caso, a alíquota da contribuição para o PIS foi fixada em 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento);⁴⁷³ com a incidência se dando sobre fabricantes e importadores. Sendo

IX – “Sobras Líquidas” apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art.28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas.

§ 1º. Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos a produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º. Para os fins no disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

(...)

Art.6º. A sociedade cooperativa de crédito poderá deduzir da receita bruta mensal os valores correspondentes a:

I – despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

II – despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições financeiras;

III – perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

IV – perdas com ativos financeiros e mercadorias, com operação de hedge.

(...)"

⁴⁷⁰ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

"Art. 16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do art. 15, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996".

Lei nº 9.430, de 27.12.1996:

"Art. 66. As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que recebam para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com suas posteriores modificações."

⁴⁷¹ Publicada no Diário Oficial da União de 22.12.2000.

⁴⁷² Publicada no Diário Oficial da União de 04.07.2002.

⁴⁷³ Lei nº 10.485, de 03.07.2002:

Art. 1º. As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 84.32.40.00, 84.32.80.00, 84.33.20, 84.33.30.00, 84.33.40.00, 84.33.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração

aplicada a alíquota de 0% (zero por cento) aos comerciantes atacadistas e varejistas,⁴⁷⁴ exceto empresas comerciais atacadistas, adquirentes dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, as quais eram equiparadas aos fabricantes.⁴⁷⁵

7.4. DISCUSSÃO ACERCA DA AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A modificação da base de cálculo, trazida pela Medida Provisória nº 1.724/98, e ratificada em sua conversão na Lei nº 9.718/98, que consistiu, na ampliação da mesma, do faturamento para a receita operacional bruta, gerou uma série de questionamentos pelos contribuintes.

Argumentaram as empresas que, quando da publicação da Lei nº 9.718/98, a redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal estabelecia como possibilidade de base de cálculo das contribuições sociais tão somente o faturamento. O artigo 3º da Lei Ordinária nº 9.718/98, ao definir como faturamento “*a receita bruta das pessoas jurídicas*”, incluindo nesse conceito outras receitas além das provenientes do valor das vendas mercantis e/ou prestações de serviços, alterou a definição desse instituto de direito privado e ampliou a base de cálculo da contribuição, fazendo-a incidir também sobre as demais receitas da pessoa jurídica.

Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) às alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente.

⁴⁷⁴ Lei nº 10.485, de 03.07.2002:

“Art. 3º. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda:

I – dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei;

II – dos produtos referidos no art. 1º, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto as pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, em decorrência de modificações na codificação da TIPI.”

⁴⁷⁵ Medida Provisória nº 2.189-49, de 23.08.2001:

“Art. 17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos, destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Impostos sobre Produtos Industrializados – TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior:

(...)

§ 5º. A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.”

No entendimento das empresas, a alteração do significado de faturamento promovida pela referida lei seria inconstitucional, pois se a Carta Magna previa incidência da contribuição somente sobre o faturamento; a lei, ao exigir a contribuição sobre outros valores, além desses, extrapolara os limites constitucionais. Ademais, acrescentavam, nos termos do artigo 110 do CTN,⁴⁷⁶ a definição de instituto de direito privado – nesse caso, faturamento – utilizado expressamente pela Constituição Federal não poderia ser alterada pela lei tributária.

Destacaram ainda o fato de somente dezoito dias depois da publicação da Lei Ordinária nº 9.718, em 28 de novembro de 1998, ter surgido no mundo jurídico a Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, a qual modificou a redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, possibilitando a incidência de contribuições sociais podem incidir sobre a receita ou o faturamento.

No entanto, os contribuintes entendiam que, mesmo com a publicação superveniente da EC nº 20/98 a contribuição para o PIS não poderia ser exigida nos moldes da Lei Ordinária nº 9.718/98, porque esta lei teria extrapolado os limites da redação original do artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente à época da sua publicação, e não poderia ter como fundamento de validade uma Emenda Constitucional que ainda não existia. Alegavam ainda que o surgimento posterior da EC nº 20/98 não teria o poder de convalidar uma exigência nascida inconstitucional. Todas as normas integrantes do ordenamento jurídico somente seriam válidas quando de acordo com as disposições constitucionais vigentes à época da sua publicação. Havendo dissonância com a Constituição Federal a norma não poderia ser aplicada, pois seria nula, e, em sendo assim, não poderia produzir nenhum efeito jurídico, nem tampouco ser convalidada.

Acrescentaram não ter havido, após a promulgação da EC nº 20 – a qual previa a possibilidade da receita da pessoa jurídica ser utilizada para fins e incidência de

⁴⁷⁶ Código Tributário Nacional:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

contribuição social – a publicação de qualquer lei instuindo a exigência da contribuição sobre essa nova base.

Alguns contribuintes alegaram, ainda, que a contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 07/70, a qual não poderia ser alterada pela Lei Ordinária nº 9.718/98. Destacaram que, mesmo não sendo o instrumento exigido à época, a lei complementar poderia ter sido escolhida deliberadamente pelo legislador, justamente por se exigir aprovação da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, e, portanto, o mesmo procedimento seria exigido para sua alteração – conforme estabelecido, no texto da atual Constituição, em seu artigo 69,⁴⁷⁷ e, na EC nº 01/69, vigente à época da veiculação primeira da LC nº 07/70, em seu artigo 50.⁴⁷⁸

Para os contribuintes, independentemente das razões que levaram o legislador a eleger a lei complementar para criar o PIS, era fato que este fora o instrumento escolhido, e em assim sendo, somente outra lei complementar teria a força necessária para alterar as disposições da lei criadora do PIS. Logo, a Lei nº 9.718/98, por não ser lei complementar, não teria o condão de alterar as disposições da LC nº 07/70.

Pugnaram, por outro lado, caso consideradas válidas as alterações instituídas pela Lei nº 9.718/98, que somente entrassem em vigor após respeitado o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, previsto no artigo 195, parágrafo 6º da Constituição Federal,⁴⁷⁹ hipótese em que suas disposições somente poderiam produzir efeitos sobre fatos geradores ocorridos a partir de 16 de março de 1999.

Era, por outro lado, sustentado por empresas que, por ter sofrido emendas de parlamentares durante sua análise no Congresso Nacional, a Lei nº 9.718/98 não teria verdadeiramente resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, não tendo observado o processo legislativo constitucionalmente previsto para as leis ordinárias, possuindo vício formal e carecendo, dessa forma, de validade. Nesse caso, ainda que

⁴⁷⁷ Constituição Federal de 1988:

"Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta."

⁴⁷⁸ Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969:

"Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias."

⁴⁷⁹ Vide nota nº 237.

considerada válida a Lei nº 9.718/98, o prazo relativo à anterioridade nonagesimal somente poderia começar a ser contado a partir da publicação da lei e não da edição da Medida Provisória nº 1.724/98.

Alegaram os contribuintes, portanto, em resumo, que a Lei nº 9.718/98, quando de sua edição, não tinha fundamento constitucional que lhe desse validade; e também que, pelo fato de ter sido instituída a contribuição para o PIS através de lei complementar, não poderia a mesma ser modificada por lei ordinária. Sustentaram também o fato de ter a Medida Provisória que deu origem à lei, sofrido emendas durante sua análise no Congresso Nacional, teria sido desrespeitado em sua tramitação o processo legislativo ordinário, razão pela qual perderia a validade ou, ao menos, forçaria que a contagem do prazo da anterioridade nonagesimal somente iniciasse com a publicação da lei, e não da medida provisória, em Diário Oficial.

A Fazenda Nacional,⁴⁸⁰ por seu turno, sustentou a constitucionalidade das normas atacadas.

Afirmou que resulta do princípio da presunção de constitucionalidade das leis, sua validade até que outra lei a modifique ou revogue, ou até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelos instrumentos jurídicos cabíveis,⁴⁸¹ e ambos os instrumentos permaneceram válidos até o advento da EC nº 20/98. Assim, a Lei nº 9.718/98 integrava o ordenamento jurídico pátrio e, em face da sua compatibilidade com a nova norma constitucional, teria sido recepcionada pela nova disposição constitucional, tendo ocorrido uma novação do seu fundamento de validade e eficácia. Não havendo, por isso, que se falar em inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 após a nova redação do artigo 195, inciso I, dada pela EC nº 20/98.

⁴⁸⁰ Como exemplo da fundamentação apresentada pela Fazenda Nacional em discussões sobre o tema, tomou-se a manifestação apresentada como razões de apelação nos autos de mandado de segurança nº 1999.61.00040206-8, da 4ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo na Capital, protocolizada em 12 de março de 2001, juntada aos autos às fls. 138/163, subscrita pela Procuradora da Fazenda Nacional Lisa Taubemlatt.

⁴⁸¹ Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942 (Lei de Introdução ao Código Civil):

"Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue."

Argumentou ainda que, quando da publicação da EC nº 20/98, a Lei nº 9.718/98 sequer estava em vigor, pois, por força de seu próprio texto, teve seus efeitos, com relação ao PIS, diferidos para 1º de fevereiro de 1999.⁴⁸²

Os representantes da Fazenda acrescentaram que mesmo sob a vigência da antiga redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, a lei em questão seria constitucional. Ressaltaram que o dispositivo permitia a incidência de contribuição social sobre o faturamento, e que o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, ao estabelecer que o faturamento correspondia à receita bruta da pessoa jurídica, apenas teria veiculado norma interpretativa, sem inovar a base de cálculo da contribuição para o PIS, que continuaria sendo o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado.

Os Procuradores estatais sustentaram, ainda, a constitucionalidade material e formal da Lei nº 9.718/98. Quanto à suposta necessidade de veiculação por meio de lei complementar para alterar dispositivos da LC nº 07/70, alegaram que sob a égide da Constituição Federal de 1988 as contribuições sociais, como a contribuição para o PIS, seriam passíveis de regulamentação por lei ordinária, sendo portanto, desnecessária a veiculação por meio de lei complementar. Formalmente defenderam que o fato de a Medida Provisória nº 1.724/98 ter sofrido emendas em nada alteraria sua tramitação ou validação, até porque o artigo 62 da Constituição Federal, que trata das medidas provisórias, não imporá restrições a possíveis emendas do Congresso ao projeto de lei de conversão. Além disso, sustentaram terem sido as modificações havidas provenientes do mero exercício regular da atividade legiferante dos congressistas.

Finalmente, com relação ao princípio da anterioridade nonagesimal, entenderam que o mesmo é observado por força do disposto no artigo 17 da Lei nº 9.718/98, o qual, relativamente à contribuição para o PIS, determinou que as modificações ali introduzidas somente passem a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, mais de noventa dias da publicação da Medida Provisória nº 1.724, que se deu em 29 de outubro de 1998. Consideraram, de outro lado, despropositada a idéia de se contar tal prazo a partir da publicação da lei, em 27 de novembro de 1998, em face de entendimento já firmado pelo STF de que o prazo, mesmo no caso de

⁴⁸² Vide nota nº 432.

sucessivas reedições, começaria a ser observado da publicação da primeira medida provisória.

Assim, no entender da Procuradoria da Fazenda Nacional, seria a Lei nº 9.718/98 constitucional, nada havendo que justifique sua impugnação.

Em que pese os Tribunais Regionais Federais já estarem analisando feitos em que são defendidos os argumentos aqui expostos, a matéria ainda não foi objeto de deliberação pelos Tribunais Superiores do País, devendo sê-lo, no entanto, em breve.

O que se tem, por enquanto, é a constatação da importância que as contribuições têm na arrecadação tributária da Administração Federal. Nesse sentido, Maria Cristina Fernandes, editora de política do jornal Valor Econômico, em editorial publicado na edição do fim de semana de 05, 06 e 07 de abril de 2002, asseverou: *“A carga tributária no governo Fernando Henrique eleva-se à proporção em que também se agrava a dependência do Executivo das contribuições – CPMF, CSLL e PIS/Cofins. Sua participação no total da receita passou de 38% em 1998 para 47% em 2001. Melhor que a bonança fiscal num período de letárgica atividade econômica é o virtuoso centralismo das contribuições, desobrigadas da repartição federativa.”*⁴⁸³

⁴⁸³ FERNANDES, Maria Cristina. “Impasse fiscal fica de herança para sucessor”, editorial publicado no jornal Valor Econômico na edição de fim de semana de 05, 06 e 07 de abril de 2002, p. A5.

8. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002

Em 29 de agosto de 2002 foi editada a Medida Provisória nº 66,⁴⁸⁴ que determinou a exigência da contribuição para o PIS de forma não-cumulativa. A não cumulatividade, na lição de Alcides Jorge Costa,⁴⁸⁵ determina a dedução, em cada operação de um tributo plurifásico, do montante cobrado nas operações anteriores.

A modificação buscou iniciar uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, limitando a incidência ao valor agregado⁴⁸⁶ em cada fase produtiva.⁴⁸⁷

⁴⁸⁴ Publicada no Diário Oficial da União de 30.08.2002.

⁴⁸⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*, p. 149.

⁴⁸⁶ Tratando de valor agregado, leciona Aliomar Baleeiro acerca de seu histórico: “Desde que se generalizou, a partir da última década do século passado, gradualmente, a todos os produtos manufaturados, o imposto de consumo atingia os produtos semi-acabados e depois os acabados, sem consideração da tributação anterior. Superpunha-se assim o ônus tributário, sucessivamente, a cada etapa da produção. As roupas de confecção, p. ex., pagavam o imposto sobre o valor de venda, sem considerar-se que o tecido, os botões, as linhas, fivelas, o zíper etc. já haviam suportado idêntico tributo. O mesmo ocorria com o IVC do produtor até a venda do retalhista. Para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses como *valeur ajoutée*, ou *value-added* dos americanos, *mehrwertsteuer* dos alemães: o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial. A França adotou essa política nas reformas de Pinay e Laniel, colhendo elogios do Prof. Laufenburger. C. Shoup aconselhou ao Japão. Alguns Estados norte-americanos a empregaram nos impostos de venda, permitindo a dedução dos impostos relativos aos ‘ingredientes’ que entram na composição do produto final.” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 352/353).

⁴⁸⁷ A exposição de motivos encaminhada pelo então Ministro da Fazenda, Pedro Malan, ao Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, acompanhando a proposta de edição de medida provisória, no que tange à contribuição para o PIS, datada de 29 de agosto de 2002, foi a seguinte:

“MF 00211 em MPV PIS PASEP

Brasília, 29 de agosto de 2002.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoa jurídica, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Repetindo a legislação anteriormente editada acerca da matéria, a Medida Provisória nº 66/2002 – regulamentada pela IN SRF nº 209, de 27 de setembro de 2002⁴⁸⁸ – determinou ser fato gerador e base de cálculo da contribuição para o PIS o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Total esse que compreenderia a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

4. Cumpre esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

6. Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

10. Até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deverá submeter, ao Congresso Nacional, proposta estendendo à COFINS o modelo adotado para o PIS/Pasep, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo ora proposto.

(...)

44. Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo; (...)

45. A relevância e a urgência que justificam a edição dessa Medida Provisória foram esclarecidas ao longo desta Exposição de Motivos, quando da descrição dos objetivos de cada uma das normas que a integram.

46. Essas, Senhor Presidente, são as razões pelas quais submeto a Vossa Excelência a presente proposta de edição de Medida Provisória.

Respeitosamente,

Pedro Sampaio Malan, Ministro de Estado da Fazenda”

⁴⁸⁸ Publicada no Diário Oficial da União de 01.10.2002.

conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica,⁴⁸⁹ a qual é a contribuinte do tributo.⁴⁹⁰

Foram excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS, as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero; as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado; as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; e as receitas de produtos dos setores de combustíveis e automotivo.⁴⁹¹

A alíquota da contribuição foi definida como sendo 1,65% (um inteiro e sesenta e cinco centésimos por cento)⁴⁹² e o prazo de pagamento o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.⁴⁹³

Dando características de não-cumulatividade à exação, foi previsto ser descontado da base de cálculo os créditos oriundos dos bens adquiridos para revenda;

⁴⁸⁹ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

⁴⁹⁰ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 4º. O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.”

⁴⁹¹ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 1º. (...)

§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere o artigo, as receitas:

I – decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;

II – não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.”

⁴⁹² Artigo 2º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços; da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a outra pessoa jurídica, quando utilizados nas atividades da empresa; das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, assim como de outros bens incorporados ao ativo imobilizado; das edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tiver sido suportado pela locatária; e, também, de bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado a base de cálculo da contribuição no mês ou em mês anterior e sofrido a incidência da tributação.⁴⁹⁴

Nos termos da medida provisória, o direito ao crédito seria originado exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica – a qual, em ambos os casos, deveria ser domiciliada no Brasil – e apenas em relação às operações verificadas a partir do mês em que se iniciar a aplicação do preceito de não cumulatividade,⁴⁹⁵ no caso dezembro de 2002.⁴⁹⁶

Quanto ao estoque de produtos da pessoa jurídica em 1º de dezembro de 2002, adquiridos de pessoa jurídica brasileira, foi concedido desconto da contribuição, na forma de crédito presumido, resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque, para utilização em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir daquela data.⁴⁹⁷

⁴⁹³ Artigo 9º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁴⁹⁴ Artigo 3º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁴⁹⁵ Parágrafo 3º do artigo 3º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁴⁹⁶ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 63. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II – a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 11;

(...).”

⁴⁹⁷ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 10. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

A fim de evitar distorções no procedimento determinado, bem como seguindo a concepção adotada em outros tributos não cumulativos, foi permitido aos contribuintes, no caso de a totalidade do crédito não poder ser aproveitado em determinado período de apuração, a transferência para utilização nos períodos subseqüentes.⁴⁹⁸ Da mesma forma, foi permitido aos produtores de mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, o registro e utilização de crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo, adquiridos de pessoas físicas residentes no Brasil, a partir da aplicação de alíquota correspondente a 70% (setenta por cento) da alíquota definida para a contribuição sobre o valor de mencionados insumos⁴⁹⁹ – inicialmente de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos).⁵⁰⁰

Foi assegurada a não incidência da contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Nesses casos, foi assegurado a manutenção do crédito apurado nas operações anteriores, sendo facultada sua utilização para dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente de operações no mercado interno, ou ainda

§ 1º. O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de sessenta e cinco centésimos por cento sobre o valor do estoque.

§ 2º. O crédito presumido calculado segundo o § 1º será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.”

⁴⁹⁸ Parágrafo 4º do artigo 3º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁴⁹⁹ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 3º. (...)

§ 5º. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 17.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º. Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

I – seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II – o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.”

⁵⁰⁰ Vide nota nº 492.

para compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.⁵⁰¹ Especificamente quanto à empresa comercial exportadora, a não comprovação da exportação no prazo de cento e oitenta dias, sujeitar-lhe-ia ao pagamento de todos os impostos e contribuições que não teriam sido recolhidos pela empresa vendedora, com os devidos acréscimos legais.⁵⁰²

Entretanto, nos termos da medida provisória, não foi prevista a aplicação do princípio da não cumulatividade às cooperativas, instituições financeiras, pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, optantes pelo SIMPLES, ou ainda imunes a impostos, órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais. Também não se previu a aplicação às receitas decorrentes das operações de venda realizadas pelos setores de combustíveis e automotivo, e ainda as decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS. Todas estas permaneceram sujeitas às normas específicas de incidência da contribuição, já abordadas anteriormente, vigentes quando da edição da medida provisória.⁵⁰³

A adequação da contribuição para o PIS às regras do princípio tributário da não cumulatividade, consagrado constitucionalmente até então para aplicação no cálculo do IPI⁵⁰⁴ e do ICMS,⁵⁰⁵ a partir dos termos postos pela Medida Provisória nº 66/2002, não

⁵⁰¹ Artigo 5º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁵⁰² Artigo 7º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁵⁰³ Artigo 8º da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002.

⁵⁰⁴ Constituição Federal de 1988:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º. O imposto previsto no inc. IV:

(...)

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)”

⁵⁰⁵ Constituição Federal de 1988:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

deixa dúvida de que se trata de uma experiência. A própria exposição de motivos⁵⁰⁶ afirma que até o final do exercício de 2003, levando em conta a experiência construída a partir do modelo de incidência não cumulativa da contribuição para o PIS, o Poder Executivo deverá submeter ao Congresso Nacional proposta estendendo tal modelo à COFINS.

O texto foi além, manifestando expressamente ter sido a pretensão que levou à propositura da medida emergencial, a proposta de ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais como um todo. Dessa forma, a experiência feita pelo período de um ano com a contribuição para o PIS serviria como base para mudanças que posteriormente alcançariam a COFINS, tributo com receita significativamente maior que aquele. O prazo de 31 de dezembro de 2003 para apresentação, pelo Poder Executivo, de projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da COFINS, foi traduzido no corpo da medida provisória.⁵⁰⁷

Prazo idêntico foi estabelecido para, também a partir da experiência, ser revista a alíquota de incidência da própria contribuição para o PIS, com o objetivo de manter constante a arrecadação verificada nos períodos anteriores.⁵⁰⁸ Ainda na mensagem encaminhada ao Presidente da República, sustentando a edição da medida provisória,⁵⁰⁹ foi taxativamente afirmado que, do ponto de vista fiscal, a introdução da

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inc. II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...).”

⁵⁰⁶ Vide nota nº 487.

⁵⁰⁷ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 11. Até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).”

⁵⁰⁸ Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002:

“Art. 11. (...)

Parágrafo único. O projeto conterà também a modificação, se necessária, da alíquota da contribuição para o PIS/Pasep, com a finalidade de manter constante, em relação a períodos anteriores, a parcela da arrecadação afetada pelas alterações introduzidas por esta Medida Provisória.”

⁵⁰⁹ Vide nota nº 487.

incidência não cumulativa na cobrança da contribuição para o PIS, seria rigorosamente neutra, tendo sido a alíquota proposta projetada para compensar o estreitamento da base de cálculo.

Editada durante o período eleitoral, a Medida Provisória nº 66/2002 foi alvo de acirrada discussão no Congresso Nacional. Chegou-se a cogitar a exclusão das normas relativas à não cumulatividade da contribuição para o PIS, tendo sido decidido, em seguida, por interferência do Presidente da República, pela manutenção dos mesmos, sob o argumento de ser exigência do Fundo Monetário Internacional – FMI para a concessão de empréstimos ao País.⁵¹⁰

⁵¹⁰ “A Medida Provisória número 66 era para ser uma espécie de minirreforma fiscal. Ela prorrogaria a alíquota de 27,5% do imposto de renda e acabaria com a chamada cumulatividade na cobrança do PIS – uma aberração que faz com que o tributo seja embutido nos custos em todas as etapas da produção. Exemplo: para fabricar um carro, paga-se o imposto quando se compram os pneus, as rodas, o motor e assim por diante. No fim, calcula-se que só de PIS o produto pode custar até 10% a mais. A medida fixava a taxa de 1,65% para a cobrança do PIS. Com isso, acredita-se, os produtos ficariam mais baratos, o consumo aumentaria e, por consequência, os empregos. Na hora de votar o projeto, porém, a supressão da cumulatividade, a parte mais importante, havia desaparecido do texto. Mas apareceram outras coisas, duas novas medidas: a ressurreição do Refis, o programa que permite a renegociação de dívidas com o Fisco, e a extensão para diversas categorias do Simples, um imposto único destinado a facilitar a vida das microempresas. Na hora de negociar, houve divergências entre os partidos quanto ao fim da cumulatividade. Para não bloquear a pauta decidiu-se deixar essa parte da medida para analisar depois. O problema é que o fim da cumulatividade era uma exigência do FMI para conceder um novo empréstimo ao Brasil. Foi preciso a interferência direta do presidente Fernando Henrique e do coordenador da equipe de transição, Antônio Palocci, para desfazer o que acabaria sendo uma minitrapalhada fiscal. A votação foi adiada.” (LIMA, Maurício. Mini-trapalhada – projeto suprimia exigência feita em acordo com o FMI. *Veja*, 04.12.2002, p. 54).

CONCLUSÃO

A evolução legislativa da contribuição para o PIS ao mesmo tempo em que leva à conclusão de que o tributo hoje existente guarda pouco, ou quase nada daquele instituído há trinta anos atrás, mostra que a mesma tem servido, ao longo do tempo, como laboratório para o Governo Federal testar mudanças na configuração de tributos. Através de sua exigência foram implementadas modificações e experimentadas formatações que possibilitaram o aumento e a consolidação da arrecadação tributária federal nesse período.

Criada inicialmente com a edição da Lei Complementar nº 07, em 1970 – portanto quando se vivia os mais duros anos da repressão militar no País – a contribuição patronal, objeto aqui estudado, foi exigida a partir de julho de 1971 e majorada gradualmente no decorrer dos primeiros anos de exigência. No caso das empresas mercantis, a contribuição – PIS-faturamento – tinha como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, incidindo sobre este uma alíquota de 0,15%, no exercício de 1971, percentual que se elevou paulatinamente até o patamar de 0,50% no ano de 1974. Para as instituições financeiras e empresas prestadoras de serviços – e demais empresas não-mercantis – o valor devido a título de contribuição – PIS-repique – era calculado na forma de adicional sobre o imposto de renda devido. Nesse caso também escalonadamente cobrado, inicialmente, em 1971, com a incidência do percentual de 2%, até atingir a alíquota de 5%, no exercício de 1973.

Ao lado da exigência de uma contribuição patronal, a União abria mão de parte de sua receita – no caso, de percentual do imposto de renda devido pelas empresas – para compor um Fundo, subordinado à Caixa Econômica Federal, com independência do orçamento federal e destinado a, principalmente, incrementar os vencimentos dos empregados do setor privado.

A utilização de alíquotas mínimas permitiu a implantação de forma a fazer com que o recolhimento não tivesse reflexo significativo no resultado das empresas. Com isso, pode-se ter noção exata da possibilidade de arrecadação.

Consolidada a exigência, e comprovada sua eficácia arrecadatória, logo em seguida teve majorada a alíquota do PIS-faturamento, através da instituição de adicional, para 0,625% em 1975 e para 0,75% em 1976 e nos anos subseqüentes.

Na seqüência, a promulgação da Emenda Constitucional nº 08, em 1977, veiculada com as medidas que compuseram o malfadado “pacotão de abril”, junto com a intervenção no sistema eleitoral, estabeleceu modificações relativas às contribuições sociais em geral e, em decorrência à contribuição para o PIS. Com a alteração, o dispositivo que dava fundamento a exigência das contribuições sociais foi retirado do sistema tributário nacional. Com isso, verificou-se, principalmente, a possibilidade de modificações em sua exigência sem a subordinação aos princípios que regiam a imposição de tributos.

Instado a se manifestar sobre o tema, o Plenário do STF, quando da análise do RE nº 86.595/BA, em junho de 1978, entendeu que a retirada das contribuições sociais do corpo do sistema tributário nacional e sua inclusão como competência legislativa expressa do Congresso Nacional, diversa da competência para legislar sobre tributos, indicavam que essas contribuições não mais se enquadravam no conceito de tributo.

A experiência com a cobrança da contribuição para o PIS deu origem, em 1982, à instituição de outra exação, igualmente fundada sobre o faturamento, a contribuição para o FINSOCIAL, à qual foram aplicados os mesmos métodos de majoração progressiva da alíquota – e o qual foi substituído, posteriormente, pela COFINS, exigência esta instituída em 1991 e que viria a representar grande volume de arrecadação pelos cofres públicos.

Modificações profundas na contribuição para o PIS foram trazidas com a edição dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, em 1988. A base de cálculo foi ampliada, deixando de ser o faturamento e passando a ser a receita operacional bruta, significando, em termos práticos, que deixava de ser a soma dos valores relativos à venda de produtos, passando a ser a somatória de todas as receitas da empresa.

O que antes se resumia à comercialização dos produtos representativos do objeto social da pessoa jurídica passou a ser a totalidade dos valores por ela auferidos, aí inseridos, principalmente, aqueles percebidos a título de ganhos financeiros. Vivia-se,

na época, período de alta inflação no País – o que, inclusive, agravar-se-ia nos anos seguintes. As empresas passaram a ter ganhos não mais apenas com a negociação de seus produtos, mas também com aplicações bancárias, efetivadas com objetivo de manter o valor da moeda em uma realidade econômica perversa. A correção monetária, criação nacional que permitia à coletividade conviver, dentro do possível, com a realidade inflacionária, chegou a remunerar o dinheiro das empresas, e de todos os cidadãos enfim, diariamente. Assim, os decretos-leis buscaram a tributação também desses valores obtidos na “ciranda financeira”.

Da mesma forma, em vez do sexto mês anterior, objetivaram tributar os valores relativos ao próprio mês de referência. O incremento de arrecadação foi significativo, tendo sido, inclusive, dispensado o recolhimento da contribuição relativa ao faturamento dos três meses imediatamente anteriores à publicação dos decretos-leis.

A ampliação da base de cálculo foi compensada com a redução da alíquota da contribuição, de 0,75% para 0,65% e, excepcionalmente no exercício de 1989, para 0,35%.

Outra modificação significativa foi a extinção do PIS-repique – uma vez que se passou a tributar todas as pessoas jurídicas pela totalidade de seus ganhos, independentemente da origem dos mesmos, deixando sem sentido a distinção entre contribuição devida por empresas mercantis e empresas prestadoras de serviços – o que marca a substituição do faturamento pela receita operacional bruta como base imponível da contribuição para o PIS. Novamente se fez sentir a experiência como motivo para a alteração do regime jurídico da contribuição. Com os sucessivos prejuízos acumulados pelas empresas no decorrer da década de oitenta – a “década perdida” para a economia nacional, em linguagem cunhada pelos economistas, à época – verificou-se uma drástica redução no recolhimento pelas empresas não mercantis, que tinham sua exigência pautada pelo imposto de renda devido. Fato ensejador da mudança para, se não por outro motivo, incrementar a arrecadação.

Também deixaram de ser devidas as contribuições ao PIS deduzidas do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas – que configurava, na verdade, a parcela da qual a União abria mão para compor o Fundo de Participação, consagrando

a modificação na composição desse Fundo, que passou a receber apenas receitas oriundas das empresas.

Além disso, instituíram para a contribuição em comento a figura da substituição tributária, nos casos dos derivados de petróleo e álcool etílico hidratado, em que os distribuidores passaram a ser os responsáveis pela contribuição devida pelos comerciantes varejistas, e também dos cigarros, em que os fabricantes eram os substitutos. Em ambos os casos, uma vez mais de forma a confirmar a tendência de experimento que cerca a contribuição para o PIS, começava-se a prenunciar uma tendência que se confirmaria posteriormente, de centralizar a arrecadação – e, em conseqüência, a fiscalização, facilitando-a – em poucos e grandes contribuintes, além de tributar mais rigorosamente setores específicos da economia, o que verificar-se-ia não apenas no caso da contribuição para o PIS, mas em praticamente todo o sistema tributário – além de combustíveis e cigarros, os principais tributos passaram a incidir, posteriormente, sobre os setores bancário, automobilístico, elétrico, de telecomunicações e de bebidas; tendo gerado, inclusive, propostas de reforma do sistema tributário, pelas quais a tributação passaria a ser centrada, principalmente, nesses setores da economia.

O regime jurídico da contribuição para o PIS estabelecido pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 fazia dela, portanto, uma nova exigência, tendo apenas como referência aquela estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70.

Em junho de 1993, quando da análise do RE nº 148.754-2/RJ, o Plenário do STF, declarou a inconstitucionais os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. No entanto, tal declaração não teve fundamento nas alterações introduzidas na exação por aquelas normas, mas sim por conta de erro formal quando de sua edição. Sob o texto constitucional de 1967, alterado pela EC nº 01/69, decreto-lei somente poderia tratar de matéria relativa a finanças públicas, dentre as quais os tributos. Uma vez que a contribuição para o PIS não era tributo, nem poderia ser conceituada no âmbito das finanças públicas, não poderia ser modificado através daquele instrumento legislativo.

Quando da edição da Resolução nº 49 pelo Senado Federal, em outubro de 1995, medida que suspendeu a execução dos multicitados Decretos-leis 2.445/88 e

2.449/88, o Poder Executivo apressou-se em editar uma norma que mantivesse a arrecadação da contribuição para o PIS nos patamares obtidos com a vigência dos decretos-leis e que, de outro lado, corrigisse tópicos que geravam discussão sob a vigência do regime jurídico até então existente e suplantado pela Resolução do Senado Federal.

Dessa forma, em novembro de 1995, foi editada a Medida Provisória nº 1.212 – sucessivamente reeditada até ser convertida na Lei nº 9.715, em outubro de 1998 – cujos efeitos se buscou que retroagissem, por determinação expressa, de forma a alcançar os fatos ocorridos a partir de 1º de outubro daquele ano, antes portanto, da publicação da Resolução pelo Senado Federal, não permitindo solução de continuidade na arrecadação originada a contribuição para o PIS.

Através dessa medida provisória ficou determinado expressamente que a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o faturamento – até porque era essa a base constitucionalmente permitida para tanto – verificado no próprio mês de referência. No entanto, o faturamento era definido como sendo a receita bruta, englobando, assim, todas as receitas auferidas pelo contribuinte. Foram excluídas da base de cálculo da contribuição as receitas originadas da exportação de mercadorias nacionais. Tal era justificado pelo esforço governamental – despendido naquela fase, em que se operavam ajustes do Plano Real, e até os dias atuais – para incrementar as exportações de produtos nacionais, desonerando-os, para tanto, de tributos exigidos internamente – o chamado “custo Brasil” – a fim de torná-los mais competitivos no mercado externo.

Foi mantida a alíquota de 0,65% assim como a substituição tributária no caso das indústrias de cigarro e dos distribuidores de combustíveis. Estabeleceu-se, por outro lado, que a fiscalização e administração do tributo competiria à Secretaria da Receita Federal, assim como a exigência, por meio de processos administrativos fiscais, deveria seguir a regulamentação existente para os demais tributos administrados por aquele órgão. Ficava, dessa forma, absolutamente cristalino que se tratava, a contribuição em comento, de mais uma das fontes de financiamento do Governo Federal e que, excetuando-se a parcela destinada constitucionalmente para o

financiamento do seguro-desemprego, do pagamento de abono anual aos trabalhadores de baixa renda e de programas de desenvolvimento econômico pelo BNDES, o fruto de sua arrecadação seria incorporado ao caixa único do Tesouro, para cumprimento de obrigações correntes.

A manutenção da arrecadação também foi o fundamento para que o texto da Constituição Federal de 1988 fizesse menção expressa à contribuição para o PIS, afastando qualquer dúvida quanto à recepção desta pela nova ordem constitucional. Por outro lado, ao estabelecer, no plano constitucional, a vinculação do produto de sua arrecadação, deixou claro que o objetivo do constituinte não era outro senão assegurar aos programas descritos o volume de dinheiro já conhecido pelo histórico da exigência da exação.

Registre-se que o dispositivo da Constituição que tratou da matéria não mais se referiu a um Programa de Integração Social, mas apenas e tão somente ao fruto da arrecadação da contribuição instituída para financiamento de citado programa. Por isso, inclusive, que muitas das normas que se seguiram, relativas à contribuição, apontam como fundamento o artigo 239 da Lei Maior, sem mencionar a LC nº 07/70. Igualmente merece destaque o fato de a Constituição de 1988 ter disposto sobre a contribuição para o PIS em artigo inserido no capítulo “das disposições constitucionais gerais”, com caráter nitidamente temporário, visando permitir a manutenção da arrecadação, até que fossem implementadas novas fontes de custeio, fundamentadas no novo texto constitucional. No entanto, a eficiência arrecadatória da contribuição para o PIS tornou a exigência, supostamente transitória, em perene.

Sob a égide da Carta Magna de 1988, a contribuição para o PIS, como contribuição social, voltou a ser tributo, como fora desde sua instituição até a promulgação da EC nº 08/77. Com isso subordina-se às regras impostas pelo sistema tributário nacional. No entanto, algumas dessas regras foram adaptadas para a especificidade das contribuições sociais, como o princípio da anterioridade, que no caso dessas últimas é nonagesimal – por isso, em vez de as modificações que lhe forem impostas precisarem aguardar até o início do exercício seguinte para entrarem em vigor, precisam aguardar o decurso do prazo de noventa dias, independentemente da

época do ano em que sejam veiculadas. Assim, a partir da promulgação da nova Constituição, a contribuição para o PIS voltou a ser tributo, mas com regência diferenciada – no que tange à anterioridade e às regras específicas das contribuições especiais, no mais se regendo pelos princípios do sistema tributário nacional – o que, em última análise, atende, em linhas gerais, ao que pretendia o constituinte derivado de 1977.

Após a implantação do Plano Real, em meados de 1994, a economia brasileira enfraqueceu-se em virtude das crises econômicas ocorridas na Ásia e na Rússia, no início de 1998. Para manter a estabilidade da economia, tendo o País recorrido ao FMI, foram implementadas medidas, impostas por este, fixando metas a serem atingidas pela economia nacional, dentre as quais a que previa o aumento da carga tributária incidente sobre o Produto Interno Bruto – PIB. Em função disso, a contribuição para o PIS também foi afetada.

A fim de consolidar o plano econômico, o Governo necessitou dispor de valores que permitissem o cumprimento de obrigações que sustentaram conceitual e efetivamente o plano de estabilização. Para tanto, através da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de março de 1994, foi criado o Fundo Social de Emergência. Compôs esse Fundo, dentre outros, a contribuição para o PIS devida pelas instituições financeiras. Assim se deu durante os exercícios de 1994 e 1995 e, por força das EC nºs 10 e 17, também durante os exercícios de 1996 a 1999. A contribuição, devida por essas empresas, foi calculada tomando por base de cálculo a receita operacional bruta, aplicando-se-lhes a alíquota de 0,75%, no período de 1994 a janeiro de 1999, inclusive, e, a partir de então, a alíquota de 0,65%.

Nos exercícios de 2000 a 2003, por força da Emenda Constitucional nº 27, para cumprir o papel anteriormente desempenhado pelo Fundo Social de Emergência, que ainda tinha algumas vinculações, ficou determinado que vinte por cento da arrecadação obtida pela União, através de impostos e contribuições sociais diversas, dentre as quais a contribuição para o PIS, estaria desvinculada de qualquer órgão, fundo ou despesa.

A tributação das instituições financeiras, no tocante à contribuição para o PIS, por previsão expressa, nunca esteve regulada pela Medida Provisória nº 1.212/95. Sua

regulamentação deu-se nos termos de legislação própria, a Medida Provisória nº 517 – reeditada sucessivamente até sua conversão na Lei nº 9.701, em novembro de 1998 – editada em maio de 1994, com base na Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94.

Relativamente às empresas em geral – excetuadas as instituições financeiras – em outubro de 1998, portanto antes mesmo da conversão da Medida Provisória nº 1.212/95 na Lei nº 9.715/98, como parte daquela que foi denominada pelo Governo de “reforma previdenciária”, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em novembro daquele ano, na Lei nº 9.718. Por essa lei e também através da Medida Provisória nº 1.807, de janeiro de 1999 e suas reedições, bem como pela Lei nº 9.990, de julho de 2000, foi novamente alterado o regime jurídico da exação.

Manteve-se, nesse caso, a tributação tomando como base de cálculo a receita bruta mensal das empresas. Para fundamentar tal exigência, evitando que contribuintes obtivessem no Judiciário o direito de serem tributados apenas sobre o faturamento, foi promulgada, em dezembro de 1998, alguns dias após a publicação da Lei nº 9.718/98, a Emenda Constitucional nº 20, que permitiu a incidência das contribuições sociais não apenas sobre o faturamento das “empresas empregadoras”, como estabelecia o texto originário da Constituição de 1988, mas sobre a receita de quaisquer empresas – ampliando assim tanto a base impositiva quanto o leque de consumidores.

A conversão, pelo Congresso Nacional, de todas as medidas provisórias referentes à matéria em leis, no mesmo mês de novembro de 1998, e a promulgação de alteração constitucional no mês seguinte, não é coincidência e fez parte do esforço feito pelas Casas Legislativas, a partir de acordo firmado com o Poder Executivo, para aprovação de todas as normas atinentes à reforma previdenciária adotada, e, dentre elas, aquelas relativas à contribuição para o PIS. Essa reforma, que ampliou a arrecadação tributária, foi um dos tópicos exigidos pelo FMI quando da liberação de recursos que permitiram ao Governo enfrentar a crise cambial de 1998, assim como aconteceu com a adoção de normas reguladoras de gastos públicos, através da Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outras medidas.

A nova legislação manteve a tributação diferenciada sobre as instituições financeiras, estabelecendo-lhes bases de cálculo próprias, detalhadas a partir da especificidade das atividades por elas envolvidas.

Por outro lado, no caso dos combustíveis, a substituição tributária passou das distribuidoras para as refinarias e demais produtores e importadores originários, que passaram a ser responsáveis pelo recolhimento de praticamente a totalidade dos tributos apurados pelo setor. Se considerarmos que a quase maioria desses valores passou a ser repassada aos cofres públicos diretamente pela Petrobrás, a maior das empresas estatais brasileiras, fica muito clara a idéia de evitar-se ao máximo a possibilidade de ausência de recolhimento, por qualquer motivo, assegurando-se a arrecadação respectiva em praticamente sua integralidade. Além do que, em operações específicas, a alíquota foi elevada de modo a representar toda a incidência da cadeia produtiva, como no caso dos combustíveis.

Sempre revelando seu caráter experimental, visando atender à realidade de severas dificuldades financeiras vivenciadas pelas pessoas políticas de todos os níveis – União, Estados e Distrito Federal, além de Municípios – a nova legislação permitiu que fornecedores de bens e serviços a entes públicos, passassem a diferir o pagamento da contribuição para o PIS até a data do efetivo recebimento dos valores contratados. Evitou-se, com isso, a tributação sobre valores não recebidos, que poderia resultar, em última análise, na interrupção por essas empresas dos fornecimentos contratados com o poder público, por passarem a ser economicamente inviáveis.

Em suma, verificou-se a efetivação da intenção governamental de incremento da arrecadação da contribuição, pelo aumento de sua base de cálculo e a criação de alíquotas diferenciadas, além da diminuição do número de contribuintes. O êxito desse intento é expresso pelo aumento da carga tributária incidente sobre o PIB total do País, verificado nos últimos anos. Essa política tributária, na qual a contribuição para o PIS representa apenas parte do total arrecadado, buscou manter o equilíbrio trazido pelo Plano Real, afastando a inflação e cumprindo as obrigações assumidas pelo País com o FMI e os credores externos.

Na verdade, ao contrário do que alguns comentaristas e contribuintes pensam, a reforma tributária foi feita sim. Ao menos parte dela. No entanto, apenas atendeu as necessidades financeiras do Governo Federal. O que se verificou, após a promulgação da Constituição Federal de 1988 – elaborada sob uma administração sem força no Congresso, que buscou o aumento do tempo de mandato de seu titular, sem apresentar o mesmo empenho na manutenção da competência tributária da União – foi uma diminuição drástica da arrecadação pela Administração Central, que por diversas vezes gerou comentários dando conta da ingovernabilidade causada por essa situação. A prova de alteração desse quadro é dada pelos sucessivos recordes de arrecadação anunciados pelo Fisco Federal nos últimos tempos. Aumentou a arrecadação global e, dentro dessa, aumentou também o percentual arrecadado sob a rubrica de contribuições sociais.

Nesse quadro, as diversas contribuições sociais, e entre elas a contribuição para o PIS, por serem tributos que, ao contrário dos impostos, não são compartilhados com as demais pessoas políticas, foram privilegiadas pela União. Daí a explicação para, no caso particular da contribuição aqui abordada, o aumento da base de cálculo, bem como para a adoção de critérios de seletividade, privilegiando essencialmente a contribuição sobre os setores de combustíveis e bancário, além da desvinculação praticamente total do produto de sua arrecadação de programas sociais, dando-lhe praticamente a forma de um imposto sobre a receita das pessoas jurídicas.

Indubitável que a essência da reforma perpetrada pela Administração Federal consistiu em privilegiar a arrecadação através das contribuições sociais, as quais estão sendo transformadas, de fato, em verdadeiros impostos. No caso específico, mais uma vez a contribuição para o PIS está sendo utilizada como balão de ensaio para uma mudança ainda maior que se pretende estabelecer. Com a edição da Medida Provisória nº 66, em agosto de 2002, esse quadro fica definitivamente delineado. Tendo sido editada por conta de novo acordo com o FMI, dessa vez para defender a economia brasileira da crise argentina, foi denominada de “minirreforma tributária” e modificou radicalmente a contribuição para o PIS, determinando sua exigência de forma não-cumulativa. O mote foi a eliminação da “cobrança em cascata” gerada pela incidência

plena do tributo nas diversas fases do processo produtivo, atendendo antiga reivindicação do empresariado nacional.

Foram mantidos o fato gerador e base de cálculo da contribuição, no caso o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica – compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços. A alíquota foi elevada para 1,65%.

Nos termos da medida provisória, e do princípio da não cumulatividade, a partir de dezembro de 2002 passou a ser determinada a dedução do montante da contribuição cobrado nas operações anteriores, limitando a incidência da mesma ao valor agregado em cada fase produtiva. Com isso foi previsto o abatimento, na base de cálculo do tributo, dentre outros, dos créditos oriundos da aquisição de bens para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Também foi permitido aos contribuintes, no caso de a totalidade do crédito não poder ser aproveitado em determinado período de apuração, a transferência para utilização nos períodos subsequentes.

Foi assegurada ainda a não incidência da contribuição para o PIS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação – mais uma vez privilegiando a necessidade de incremento do comércio exterior. Nesses casos, foi assegurada a manutenção do crédito apurado nas operações anteriores, sendo facultada sua utilização para dedução do valor da contribuição a recolher ou para compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A aplicação do princípio da não cumulatividade não atingiu aqueles segmentos da economia cuja tributação específica já estava definida de forma diferenciada anteriormente, como no caso das cooperativas, instituições financeiras, combustíveis, automotivo, e aqueles sujeitos à substituição tributária da contribuição para o PIS.

A exposição de motivos que fundamentou a edição da medida provisória, marcou o reconhecimento, pela primeira vez, de serem as mudanças levadas a cabo na contribuição para o PIS um passo dentro do projeto que visa reestruturar a cobrança das contribuições sociais como um todo, atingindo, principalmente, a COFINS. Razão pela qual foi determinado o prazo de até 31 de dezembro de 2003, para o Poder Executivo submeter ao Congresso Nacional proposta estendendo a cobrança não cumulativa àquela contribuição.

Essas observações, se tomadas em conjunto, deixam latente a intenção condutora das modificações apresentadas. Se buscou transformar a essência do tributo, aproximando-o definitivamente dos impostos incidentes sobre produção industrial e circulação de mercadorias, o IPI e o ICMS, ao mesmo tempo em que mantinha-o sob a forma de contribuição, evitando a partilha de receitas com os demais entes federativos, Estados e Municípios.

Durante a tramitação da medida no Congresso Nacional, foi admitido que a implementação de normas relativas à não cumulatividade da contribuição para o PIS, seria uma exigência do FMI para manter abertas as linhas de crédito internacional do País.

No entanto, no quadro apresentado, algumas constatações não podem deixar de ser feitas.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, como mencionado, comenta-se sobre a necessidade de implementação de uma reforma tributária – a qual, reiteramos entender, já estar em evolução ao longo dos últimos anos. Muitos já constataram que a mesma não fora levada a termo, pois embora reivindicação unânime, os objetivos seriam divergentes, com as pessoas políticas buscando o aumento da arrecadação e os contribuintes a diminuição da carga tributária.

Sem entrar nessa seara, ficando apenas dentro daquilo que interessa na análise do tema posto, sob o ponto de vista do Governo Federal, dois sempre foram os aspectos a serem corrigidos com a modificação do sistema tributário nacional. O primeiro deles a insuficiência da receita arrecadada pelo governo central, decorrente de sua competência tributária, se comparada com o excesso de responsabilidades que lhe

é atribuída – obrigação sem a respectiva contrapartida de receitas. O segundo aspecto seria a excessiva vinculação de receita a gastos específicos e repasses para Estados e Municípios, previamente determinada pelo texto constitucional.

Ao longo dos anos, nas mais diversas propostas de reforma tributária apresentadas, o Governo Federal sempre buscou a criação de um grande tributo que competência da União, que solucionasse os problemas postos – tendo como parâmetro o modelo do ICMS, de competência estadual. Falou-se da transferência do ICMS dos Estados para a União. Cogitou-se também da criação de um segundo ICMS, o qual teria competência federal e seria exigido paralelamente ao tributo estadual já existente. Propôs-se ainda a criação do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, igualmente de competência federal, que substituiria o IPI, o ICMS e ainda o ISS, este de atribuição dos Municípios. As sugestões foram muitas, mas não tiveram aceitação, principalmente por afetarem a receita das demais pessoas federativas, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, a transformação da contribuição para o PIS em um tributo com características muito próximas ao ICMS, tanto em sua operacionalização quanto em sua amplitude, além de incorporar os serviços tributados pelo ISS, atenderia a esse ideal proposto. Por outro lado, o fato de ser contribuição, e não imposto, destinaria a integralidade do produto de sua arrecadação para a União.

Acrescente-se a facilidade operacional de ser a contribuição para o PIS exigível, com os contornos postos, sem a necessidade de qualquer alteração constitucional.

Ainda no que tange à desvinculação de receitas a gastos previamente apontados pela Constituição Federal, a solução encontrada, através de emendas, foi, primeiramente a criação do Fundo Social de Emergência, que vigorou durante os exercícios de 1994 a 1999 e, posteriormente, para os exercícios de 2000 a 2003, a desvinculação de 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Não por acaso, foi determinado que, até dezembro de 2003 – exatamente quando cessa o prazo da desvinculação – a reestruturação seja expandida para a COFINS, com a adoção da não cumulatividade também para aquela contribuição.

Dessa forma, em sendo bem sucedida a experiência levada a cabo com a contribuição para o PIS, sua ampliação, com a adoção dos mesmos parâmetros para a COFINS, se daria de maneira a não haver qualquer risco no processo. Ao mesmo tempo em que não representaria qualquer perda de receita ou alteração do modelo econômico implantado com o Plano Real, onde a existência de valores não vinculados permite o equilíbrio da economia, com o pagamento dos compromissos financeiros internacionais assumidas pelo País. Por outro lado, em face dos valores envolvidos – cerca de um quinto dos valores arrecadados pela COFINS, por exemplo – na eventualidade de algo não ocorrer como previsto, a perda de arrecadação não seria tão significativa e os ajustes, ou mesmo a volta ao estado anterior, se daria de forma menos traumática – tanto para os cofres públicos quanto para os contribuintes.

Embora inegável a semelhança da nova contribuição para o PIS com o ICMS, que chega a incomodar quem sobre ela se debruça – parecendo clara a configuração de invasão pela União de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, a cobrir-lhe com o manto da inconstitucionalidade – ainda assim, eventual questionamento judicial pode ser resolvido antes do prazo estabelecido para agregar a COFINS, em especial com o uso de ação declaratória de constitucionalidade. Situação que apenas reitera os argumentos em favor da tese de que se está diante de uma autêntica pesquisa, conduzida sob balizados critérios e objetivos determinados.

A modificação ditada pela Medida Provisória nº 66/2002 consagrou a total mudança no perfil do tributo, ocorrida no tempo, tornando latente a característica experimental dada à contribuição para o PIS ao longo de sua história – tanto que a exigência posta a partir da Medida Provisória nº 66/2002 guarda muito pouca semelhança com aquela originada da Lei Complementar nº 07/70 – servindo ao fisco como balão de ensaio de propostas posteriormente estendidas, aí de forma segura, a outros tributos.

Nesse quadro de constantes alterações da contribuição, a interpretação de sua legislação de regência precisa levar em conta a circunstância do momento em que foi produzida e aplicada. A análise da legislação criada em momento pretérito com argumentos atuais pode levar a equívocos grosseiros.

Merece destaque o fato de as interpretações trazidas pelo STF e pelo STJ, aqui abordadas, em suas posições finais, privilegiarem sempre a letra da lei.

Quando se tratou de natureza jurídica das contribuições após a EC nº 08/77, prevaleceu o entendimento de que as mesmas deixaram de ter o tratamento reservado às exigências constantes do sistema tributário nacional, por não estarem lá incluídas. Com a Constituição de 1988, uma vez que as contribuições sociais voltaram a ser referidas no sistema tributário e passaram a ter, por determinação expressa, tratamento reservado a tributos, voltaram a ter natureza de tributo. Os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais porque o texto constitucional vigente quando de sua edição, apenas permitia que decreto-lei tratasse de matéria tributária, ou atinente a finanças públicas, no que não se enquadrava a contribuição para o PIS. À Medida Provisória nº 1.212/95 foi permitido tratar de matéria tributária, o que era restrito à lei, porque, de acordo com o previsto constitucionalmente, medida provisória tem força de lei; não pôde, no entanto, violar o preceito expresso da irretroatividade das normas tributárias. Por fim, quando da análise da semestralidade, prevaleceu o entendimento de que a base de cálculo da contribuição é o faturamento do sexto mês anterior ao mês de referência, não por acaso, exatamente como previsto na lei que a instituiu.

Assim, o parâmetro utilizado pelo Judiciário para solucionar conflitos surgidos na interpretação da lei, tem sido a letra da própria lei, sendo destacado, reiteradamente, que a doutrina não pode ser vista em pé de superioridade ante a lei.

A lei é, em última análise, aquilo que sobra do momento em que foi produzida, sendo, dessa forma, o que traz mais referências acerca daquele momento. Assim, concluir que a lei quis dizer o que efetivamente disse, como tem sido feito pelo Judiciário, pode ser entendido como maneira adequada de se assegurar que as relações sejam regidas de forma a consagrar o princípio da segurança jurídica.

Assim, trinta anos após sua instituição, a contribuição para o PIS apresenta-se como um tributo absolutamente novo, por força das constantes mudanças em sua legislação de regência, fruto das experiências realizadas com a mesma ao longo do tempo. Embora essa realidade a afaste do ideal propagado por Geraldo Ataliba, em que

a perenidade das leis traria a segurança efetiva, essa tem sido dada pela mão do Judiciário, quando, além de manter-se fiel a seus precedentes, soluciona os mais diversos conflitos, usando a letra da lei vigente à época dos fatos analisados.

BIBLIOGRAFIA

- ARAUJO, Luiz Alberto David; e NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- _____. *Direito tributário brasileiro*, 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- CAMPOS, Roberto. *Antologia do bom senso*. Rio de Janeiro: Topbooks, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1963.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- FERNANDES, Maria Cristina. Impasse fiscal fica de herança para sucessor. *Valor Econômico*. São Paulo: Valor Econômico, 05, 06 e 07 de abril de 2002.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- HOLMES, Oliver Wendell. *The path of law – la senda del derecho*. Traduzido por Eduardo Angel Russo. Buenos Aires: Abelardo Periot, 1975.
- HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- LANGONI, Carlos Geraldo (coord.). *Anais da IV Conferência Nacional das Classes Produtoras – CONCLAP/Documentos básicos: comércio – vol. 10*, Rio de Janeiro, 1977.
- LIMA, Maurício. Mini-trapalhada – projeto suprimia exigência feita em acordo com o FMI. *Veja*, número 1.780. São Paulo: Abril, 04.12.2002.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Traduzido por Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*, v. 2, 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SABATOVSKI, Emílio; FONTOURA, Iara P.; e FOLMANN, Melissa (org.). *Súmulas da jurisprudência predominante*. Curitiba: Juruá, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

WARNKEN, Philip F. "Política e programas – o setor da soja no Brasil" in Revista de política agrícola do Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento, ano VIII, nº 02 – abr/mai/jun de 1999. Disponível em www.agricultura.gov.br/spa/rpa2tri99/2t99s2a3.htm.

BRASIL. Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo do território nacional. LEX 12, de 1938, Tomo II/610-619.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Publicado no DOU de 09.09.1942 e retificado no DOU de 17.09.1942.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Publicada no DOU de 30.11.1964.

BRASIL. Ato Complementar nº 27, de 14 de novembro de 1966. Acrescenta à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Publicada no DOU de 08.02.1967.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 24 de janeiro de 1967. Publicada no DOU de 20.10.1967.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969. Publicada no DOU de 20.10.1969 e retificada em 21.10.1969 e republicada no DOU de 30.10.1969.

BRASIL. Mensagem nº 13, de 1970 (CN), de 20 de agosto de 1970. Presidência da República. Publicada no DCN de 22.08.1970.

BRASIL. Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Publicada no DOU de 08.09.1970 e retificada no DOU de 10.09.1970.

BRASIL. Resolução nº 93, de 27 de novembro de 1970. Regimento Interno do Senado Federal. Publicada no DOU de 30.11.1970.

BRASIL. Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Publicada no DOU de 04.12.1970.

BRASIL. Resolução nº 174, de 25 de fevereiro de 1971. Aprova o Regulamento que regerá o Fundo de Participação para execução do Programa de Integração Social. Banco Central do Brasil. Publicada no DOU de 04.03.1971.

BRASIL. Norma de Serviço nº 07, de 24 de junho de 1971. Dispõe sobre as contribuições de que trata a Resolução n. 174/71. Ministério da Fazenda - Caixa Econômica Federal. Publicada no DOU de 06.08.1971.

BRASIL. Decreto nº 71.618, de 26 de dezembro de 1972. Regulamenta a aplicação da Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, que instituiu o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP. Publicado no DOU de 26.12.1972.

BRASIL. Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973. Dispõe sobre o Programa de Integração Social de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e dá outras providências. Publicada no DOU de 14.12.1973.

BRASIL. Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Publicada no DOU de 12.09.1975.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 08, de 14 de abril de 1977. Publicada DOU de 14.04.1977.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto sobre a renda. Publicado no DOU de 27.12.1977.

BRASIL. Portaria nº 47, de 15 de janeiro de 1980. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – Fixa prazos par seu recolhimento. Ministério da Fazenda. Publicado no DOU de 17.01.1980.

BRASIL. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, de 15 de outubro de 1980. Publicado no DJ de 27.10.1980.

BRASIL. Parecer Normativo CST nº 44 de 23 de dezembro de 1980. Constitui base de cálculo do PIS-REPIQUE o imposto de renda devido pela empresa, sendo o período de competência o de seu recolhimento tempestivo. Publicado no DOU de 07.01.1981.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Publicado no DOU de 26.05.1982.

BRASIL. Portaria nº 142, de 15 de julho de 1982. Ministério da Fazenda Publicada no DOU de 22.07.1982

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983. Dispõe sobre as contribuições para o PIS-PASEP, sua cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta, e dá outras providências. Publicado no DOU 04.08.83.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.393, de 21 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art.89 do Decreto-lei nº 82, de 26 de dezembro de 1966, e dá outras providências. Publicado no DOU de 22.12.1987.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, e do Programa de Integração Social - PIS, e dá outras providências. Publicado no DOU de 30.06.87 e republicado no DOU de 22.07.1988, com as alterações do Decreto-lei nº 2.449, de 21.07.1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988. Altera as disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. Publicado no DOU de 22.07.1988.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05.10.1988.

BRASIL. Lei nº 7.689, 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Publicada no DOU de 16.12.1988.

BRASIL. Lei nº 7.691 de 15 de dezembro de 1988. Dispõe sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, e dá outras providências. Publicada no DOU de 16.12.1988.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 48 de 14 de junho de 1989. Aprova os textos dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, que “altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e do Programa de Integração Social – PIS e dá outras providências”; e 2.449, de 21 de julho de 1988, que “altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências”. Publicado no DOU de 15.06.1989.

BRASIL. Regimento Interno do Supremo Tribunal de Justiça, aprovado em 22 de junho de 1989, disponível em www.stj.gov.br.

BRASIL. Lei nº 7.799 de 10 de julho de 1989. Altera a legislação Tributária federal, e dá outras providências. Publicada no DOU de 11.07.1989 e republicada no DOU de 19.09.1989.

BRASIL. Lei nº 7.859 de 25 de outubro de 1989. Regula a concessão e o pagamento do abono previsto no parágrafo 3º do art. 239 da Constituição Federal. Publicada no DOU de 26.10.1989.

BRASIL. Lei nº 8.019 de 11 de abril de 1990. Altera a legislação do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, e dá outras providências. Publicada no DOU de 12.04.1990.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Publicada no DOU de 25.07.1991, consolidada no DOU de 14.08.1998

BRASIL. Lei nº 8.218 de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. Publicada no DOU de 30.08.1991.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre

o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.1991.

BRASIL. Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.1991.

BRASIL. Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992. Dispõe sobre a base de cálculo das contribuições devidas ao Finsocial e ao PIS/PASEP e dá outras providências. Publicada no DOU de 08.01.1992.

BRASIL. Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994. Altera a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e dá outras providências. Publicada no DOU de 29.01.1994.

BRASIL. Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01 de março de 1994. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Transitórias. Publicada no DOU de 02.03.1994.

BRASIL. Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994 e suas diversas reedições. 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. Publicada no DOU de 01.06.1994.

BRASIL. Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994 e suas diversas reedições. Dispõe sobre as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), incidentes sobre receitas de exportação e dá outras providências. Publicada no DOU de 23.09.1994.

BRASIL. Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.1994.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Publicada no DOU de 23.01.1995.

BRASIL. Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995. Dispõe sobre as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), incidentes sobre receitas de exportação e dá outras providências. Publicada no DOU de 17.03.1995.

BRASIL. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do Real e os critérios para conversão das obrigações para o Real, e dá outras providências. Publicada no DOU de 30.06.1995.

BRASIL. Resolução nº 49, de 09 de setembro de 1995. Suspende a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988. Senado Federal. Publicada no DOU de 10.10.1995.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.175, de outubro de 1995 e suas diversas reedições. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Publicada no DOU de 20.10.1995.

BRASIL. Parecer PGFN nº 1.185 de 07 de novembro de 1995. Principais conseqüências jurídicas da Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU em 10 de outubro de 1995, que suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 149.754-2/210-RJ. (sic) A matéria, apreciada in concreto na decisão do STF, cinge-se às alterações do sistema de cálculo da contribuição para o PIS introduzida pelos mencionados decretos-leis, que agravaram a situação do contribuinte. A suspensão da eficácia da lei pelo Senado Federal, que, como ato de um Poder da República, tem efeito ex nunc, alcança a matéria objeto da decisão (PIS) conferindo à decisão do STF efeito erga omnes. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 12, São Paulo: Dialética, 1996.

BRASIL. Portaria nº 273, de 10 novembro de 1995. Autoriza o pagamento da Contribuição para o PIS, relativa ao período de outubro de 1995, até o último dia útil do mês de novembro de 1995. Ministério da Fazenda. Publicada no DOU de 13.11.1995

BRASIL. Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995 e suas diversas reedições. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Publicada no DOU de 29.11.1995.

BRASIL. Ato Declaratório nº 39, de 28 de novembro de 1995. Trata das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Secretaria da Receita Federal. Publicado no DOU de 28.11.1995.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Publicada no DOU de 07.03.1996.

BRASIL. Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156 de 07 de maio de 1996. Exame da contribuição PIS/PASEP, tendo em vista a edição de Resolução do Senado federal nº 49/95, da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95 e de suas reedições. Coordenação-Geral do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda Revista Dialética de Direito Tributário, v. 12, São Paulo: Dialética, 1996.

BRASIL. 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. Publicada no DOU de 30.12.1996.

BRASIL. Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997. Dispõe sobre a adoção de providências a fim de que órgãos do Ministério da Fazenda abstenham-se de cobrar créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Presidência da República. Publicado no DOU de 08.04.1997

BRASIL. Instrução Normativa nº 31, de 08 de abril de 1997. Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica. Secretaria da Receita Federal. Publicada no DOU de 10.04.1997.

BRASIL. Decreto nº 2.346 de 10 de outubro de 1997. Consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências. Publicada no DOU de 13.10.1997.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Publicada no DOU de 25.11.1997.

BRASIL. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Publicada no DOU de 11.12.1997.

BRASIL. Parecer Parecer PGFN/CAT nº 437 de 30 de março de 1998. PIS-PASEP – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Federal. Leis Complementares nº 7, de 7.9.70, nº 8, de 3.12.70, e nº 26 de 11.9.75. Revogação do parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70, pela Lei nº 7.691, de 15.12.88. Alterações posteriores impostas pelas Leis nº 7.799, de 10.7.89, 8.218, de 29.8.91 e 8.383, de 30.12.91. Contribuição social, nos termos do art. 239 da Constituição da República. Matéria de lei ordinária. Revisão do PARECER PGFN/Nº 1.185/95. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Publicado no DOU de 09.04.1998.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Publicada no DOU de 30.10.1998.

BRASIL. 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. Publicada no DOU de 18.11.1998.

Brasil. Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Publicada no DOU de 26.11.1998.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF. Publicada no DOU de 28.11.1998.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Publicada no DOU de 16.12.1998.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 e suas diversas reedições. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e sobre o lucro líquido, do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Publicado no DOU de 29.01.1999.

BRASIL. Instrução Normativa nº 06, de 29 de janeiro de 1999. Estabelece normas relativas à substituição tributária da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, bem assim os procedimentos para a compensação da parcela da COFINS com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Secretaria da Receita Federal. Publicada no DOU de 03.02.1999.

BRASIL. Instrução Normativa nº 47, de 28 de abril de 1999. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Secretaria da Receita Federal. Publicada no DOU de 30.04.1999.

BRASIL. Ato Declaratório nº 73, de 09 de agosto de 1999. Dispõe sobre as bases de cálculo da contribuição para o PIS/PAESP e da COFINS. Secretaria da Receita Federal. Publicado no DOU de 11.08.1999.

BRASIL. Instrução Normativa nº 145, de 09 de dezembro de 1999. Dispõe sobre a contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para Seguridade Social – COFINS devidas pelas sociedades cooperativas em geral. Secretaria da Receita Federal. Publicada no DOU de 10.12.1999.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Publicada no DOU de 22.03.2000.

BRASIL. Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000. Prorroga o período de transição previsto na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo, e dá outras providências, e altera dispositivos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que altera a legislação tributária federal. Publicada no DOU de 24.07.2000.

BRASIL. Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Publicada no DOU de 22.12.2000.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. Altera a legislação do imposto de renda relativamente à incidência na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras, inclusive de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, à conversão, em capital social, de obrigações no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no País, amplia as hipóteses de opção, pelas pessoas físicas, pelo desconto simplificado, regula a informação, na declaração de rendimentos, de depósitos mantidos em bancos no exterior, e dá outras providências. Publicada no DOU de 24.08.2001.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Publicada no DOU de 12.09.2001.

BRASIL. Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002. Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. Publicada no DOU de 04.07.2002.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Publicada no DOU de 22.07.2002.

BRASIL. Mensagem MF 00211, de 29 de agosto de 2002. Ministério de Estado da Fazenda. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm.

BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Publicada no DOU de 30.08.2002.

BRASIL. Instrução Normativa nº 209, de 27 de setembro de 2002. Regulamenta a incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP em conformidade com as disposições da Medida Provisória nº 66, de 2002. Secretaria da Receita Federal. Publicada no DOU de 01.10.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. FUNRURAL. Contribuição prevista no art. 158, I, da Lei nº 4.214, de 2.3.63, na redação do Decreto-lei nº 276, de 28.2.67. Natureza tributária e sujeição à decadência ou à prescrição de que tratam os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Imprestabilidade de norma regulamentar que disponha diversamente. Recurso extraordinário não conhecido. RE nº 86.595/BA. Recte. Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL. Recdo. Bernarndo Kauphann & Cia. Ltda. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Julgado em 07.06.1978. Publicado no DJ de 30.06.1978.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. I - Contribuição previdenciária é tributo, sujeita, como tal, às regras legais atinentes ao regime tributário, inclusive quanto aos prazos de decadência e prescrição regulados no CTN. II - Se a paralisação do feito ocorre por culpa exclusiva do exequente, por mais de cinco anos, dá-se a prescrição intercorrente.

III - Recurso desprovido. AC nº 71.525/MG – Rel. Min. Carlos Mário Velloso. Julgado em 06.08.1981. Publicado no DJ de 13.08.1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. O Decreto-lei e o princípio constitucional da legalidade em matéria tributária (§ 29 do artigo 153 da Constituição). - Em nosso sistema constitucional vigente, observados os requisitos estabelecidos pelo artigo 155 da Constituição, decreto-lei pode criar ou majorar tributos. - Inexistência de ofensa ao artigo 97 do C.T.N. - Falta de prequestionamento (súmula 282 e 356) da questão relativa ao art. 98 do C.T.N. Recurso extraordinário não conhecido. RE nº 99.698-2/RJ. Recte. TTI – Comércio Exportadora Importadora de Transportes Ltda. Recdo. Banco Central do Brasil. Rel. Min. Moreira Alves. Julgado em 22.03.1983. Publicado no DJ de 27.06.1983.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Previdenciária. Emenda Constitucional nº 8, de 1977. Falta de prequestionamento. Incidência da Súmula 282. RE nº 95.398-1/SP. Recte. Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social – IAPAS. Recdos. Brasconsult – Engenharia de Projetos S.A. e outros. Rel. Min. Soares Muñoz. Julgado em 25.05.1983. Publicado no DJ de 05.08.1983.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. 1º) - MANDADO DE SEGURANÇA. - LEI EM TESE. - DECRETO-LEI 1.940, DE 25.05.82 (FINSOCIAL) - PORTARIA MINISTERIAL Nº 119, DE 22.06.82, QUE O REGULAMENTOU. - ATO INDIVIDUALIZADOR DA NORMA. - AUTORIDADE COATORA. A Portaria Ministerial, ao estabelecer, – sob pena de sanções e sem possibilidade de recuperação do que for recolhido, “o prazo dentro do qual deverá ser recolhida a contribuição, a forma de cálculo deste e que, se não efetuado dito recolhimento, será o quantitativo respectivo acrescido de correção monetária, juros e multa de mora, tornou concreta a exigência do pagamento respectivo independentemente de atuação de qualquer autoridade, sendo cabível, conseqüentemente, a impugnação de tal exigência ao fundamento de inconstitucionalidade das normas legais instituidoras da contribuição.” 2º) - TRIBUTO. - INSTITUIÇÃO POR DECRETO-LEI. - CONSTITUIÇÃO, ART. 55, II. Tranquilo, em jurisprudência, o entendimento de que, cumprido o requisito do art. 55, II, da Constituição Federal, o tributo pode ser criado ou majorado por Decreto-lei. Antecedentes do S.T.F. e do T.F.R. 3º) - IMPOSTO. - CONTRIBUIÇÃO. DISTINÇÃO LEGAL E DOCTRINÁRIA DAS DUAS FIGURAS. A exação instituída pelo Decreto-lei 1.940/82, art. 1º e §§, formalmente denominada contribuição, em realidade não reúne os requisitos necessários para ser considerada como contribuição destinada ao custeio da intervenção do domínio econômico; ou interesse de categorias profissionais, ou, ainda, com as que colimam atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social - Constituição - arts. 21, §§ 2º e 43, incisos I a X. 4º) - Investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor a cujo custeio a contribuição em causa se destina, pela pequena natureza mesma deles, se situam, obviamente, no campo de

atuação da União, seguindo-se porque devem ser atendidos com os recursos provenientes dos impostos previstos em competência ordinária. 5º) - Sob a qualificação de contribuição, surpreendem-se, no Fundo de Investimento Social - (FINSOCIAL), dois impostos genuínos, o primeiro, inominado, mas que se compreende na competência residual da União - (Constituição - art. 18, §§ 5º e 21, § 1º), e o segundo, que configura hipótese típica de adicional do imposto de renda, cujo recolhimento não se permite no mesmo exercício em que tenha sido instituído. - Constituição - art. 153, § 29. Segurança deferida, em parte, em homenagem em princípio constitucional de anualidade dos tributos, para livrar os contribuintes impetrantes do recolhimento da exação no exercício de 1982. MS nº 97.775/DF. Rectes. Cobesca Manchester Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outras. Reqdo. Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda. Rel. Min. Armando Rolemberg. Rel. para Acórdão Min. Moacir Catunda. Julgado em 09.06.1983. Publicado no DJ de 08.03.1984.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. TRIBUTÁRIO. PIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA. SUNAB. PORTARIA SUPER Nº 38, de 1971. Lei Complementar nº 7, de 1970. I. A contribuição para o PIS tem natureza tributária, classificada como contribuição especial, ou parafiscal, assim um "tertium genus" tributário, desta forma submetida ao regime tributário. II. O PIS, por ser tributo, deve integrar os cálculos da fórmula CLD da Portaria SUPER nº 38, de 1971. III. Recurso desprovido. AC nº 63.656/AL. Apte. SUNAB. Apda. Itapessoca Agro-Industrial S/A. Rel. Min. Carlos Mário Velloso. Julgado em 14.12.1983. Publicado no DJ de 01.03.1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1. Tributário. PIS e Imposto único. Compatibilidade. 2. O PIS não instituiu um imposto, mas uma contribuição, autorizado pelo art. 43, X da Constituição da República tendo por finalidade cumprir o art. 165, V da Constituição da República. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. AG 96.932-2 (Ag.Rg)/SP. Agtes. Fogaça e Molinari Ltda. e outros. Agda. Caixa Econômica Federal - CEF. Rel. Min. Alfredo Buzaid. Julgado em 22.06.1984. Publicado no DJ de 17.08.1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. A regra da exclusividade do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade de contribuição como a do PIS, que não tem natureza tributária. RE nº 100.790-7/SP. Recte. Walter Caputi Borghetti. Recda. Caixa Econômica Federal - CEF. Rel. Francisco Rezek. Julgado em 15.08.1984. Publicado no DJ de 13.03.1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos à execução - Contribuições previdenciárias. Caráter tributário, nos termos da jurisprudência da Corte. Prescrição: art. 174 do C.T.N. Recurso extraordinário não conhecido. RE nº 99.720-2/RJ. Recte. Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS. Recdo. Carlos Prestes Cardoso. Rel. Min. Oscar Corrêa. Julgado em 17.08.1984. Publicado no DJ de 05.10.1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Finsocial. Decreto-lei 1940, de 25 de maio de 1982. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, § 29, da Constituição Federal. Pacificou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, pode criar e majorar tributos. Recursos Extraordinários não conhecidos. RE nº 103.778-4/DF. 1º Recte. União Federal. 2ºs Rectes. Cobesca Manchester Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outros. Recdos. Os mesmos. Rel. Min. Cordeiro Guerra. Julgado em 18.09.1985. Publicado no DJ de 13.12.1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. FINSOCIAL: Decreto-lei nº 1940, de 25.05.1982. sua constitucionalidade, não podendo a exigência do recolhimento da contribuição, nele prevista, prevalecer, entretanto, no exercício de 1982, em face do art. 153, § 29, da Constituição. Orientação firmada pelo Plenário do STF, no julgamento do RE 103.778-4/DF. Recurso extraordinário não conhecido. RE nº 105.599-5/RS. Recte. União Federal. Recda. Contipal - Comércio de Tintas Panambi Ltda. e outras. Rel. Min. Néri da Silveira. Julgado em 20.09.1985. Publicado no DJ de 13.12.1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. PIS. Natureza jurídica. PIS na base de cálculo do IPI. Situação anterior à Emenda Constitucional nº 8/77. Óbice regimental do inc. VIII, do art. 325 do RI/STF. Exame do extraordinário ante as exceções previstas no "caput" do mesmo art. 325 (redação anterior à Emenda Regimental nº 2/85). Não é possível, por falta de prequestionamento, o exame do extraordinário pela letra "d" do art. 119, III, da C.F., de vez que os assuntos versados nas súmulas 71 e 546, das quais o acórdão teria divergido, não foram nele debatidos, com incidência, assim, da súmula 282, e nem cabendo, ainda, decidi-lo frente a invocados dispositivos do CTN, em razão do óbice previsto no inc. VIII do art. 325 do RI/STF. Passível de apreciação o extraordinário, pelo enfoque constitucional, quanto à natureza tributária do PIS, tem-se ser ele considerado tributo até o advento da Emenda Constitucional nº 8/77, perdendo tal natureza jurídica a partir de então. A possibilidade de inclusão ou não do PIS, na base de cálculo do IPI, a partir de quando deixou ele de ser considerado tributo, não se eleva nível constitucional, havendo de ser apreciado o tema ante a legislação instituidora daquele ônus (LC nº 7/70) e da disciplinadora do IPI. RE nº 103.089-5/SP. Recte. Caixa Econômica Federal - CEF. Recdo. Nicola Rome Máquinas e Equipamentos S/A. Rel. Min. Aldir Passarinho. Julgado em 01.12.1987. Publicado no DJ de 15.04.1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei nº 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social,

que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação. RE nº 100.249-2/SP. Recte. Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social – IAPAS, representando o Banco Nacional da Habitação - BNH. Recda. Indústria de Roupas Billibel Ltda. Rel. Min. Oscar Corrêa. Rel. para o Acórdão Néri da Silveira. Julgado em 02.12.1987. Publicado no DJ de 01.07.1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PIS - RECEITA OPERACIONAL BRUTA - DECRETO-LEI Nº 2.445/88. Impossibilidade alteração de Lei Complementar por Decreto-lei é princípio fundamental da hierarquia das leis. A contribuição fixada pela Lei Complementar nº 07/70 prevalece, frente ao disposto no Decreto-lei nº 2.445/88. Recurso provido. REsp nº 13.359/RJ. Rectes. Go International Serviços Electro-Digital do Brasil Ltda. e outro. Recda. União Federal. Rel. Min. Garcia Vieira. Julgado em 02.10.1991. Publicado no DJ de 11.11.1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. I. Medida provisória: controle jurisdicional dos pressupostos de relevância e urgência (possibilidade e limites); recusa, em princípio, da plausibilidade da tese que nega, de logo, a ocorrência daqueles pressupostos, dado o curso paralelo de projeto de lei, ao tempo da edição da medida provisória questionada. II. Funcionário público: remuneração: revisão geral (CF, art. 37, X) e reavaliação de cargos, grupos ou carreiras: diferença. O art. 37, X, da Constituição, que impõe se faça na mesma data “a revisão geral da remuneração dos servidores públicos, sem distinção de índices entre servidores públicos civis e militares”, é um corolário do princípio fundamental da isonomia; não é, nem razoavelmente poderia ser, um imperativo de estratificação perpétua da escala relativa dos vencimentos existente no dia da promulgação da Lei Fundamental: não impede, por isso, a nova avaliação, por lei, a qualquer tempo, dos vencimentos reais a atribuir a carreiras ou cargos específicos, com a ressalva expressa da sua irreduzibilidade (CF, art. 37, XV). Não obstante, constitui fraude ao mandamento constitucional do art. 37, X, dissimular a verdade do reajuste discriminatório mediante reavaliações arbitrárias. III. Medida Provisória 296/91: reavaliações aparentemente legítimas de carreiras e cargos específicos (arts. 2º e 6º); suspeita plausível de dissimulação abusiva de mero reajuste geral da expressão monetária da remuneração do funcionalismo com exclusões discriminatórias (art. 1º). IV. Isonomia: dilema da caracterização do vício de legitimidade da lei por “não favorecimento arbitrário” ou “exclusão inconstitucional de vantagem:” inconstitucionalidade por ação ou por omissão parcial: conseqüências diversas da correspondente declaração de inconstitucionalidade, conforme a caracterização positiva

ou negativa da inconstitucionalidade argüida, que, em qualquer das hipóteses, induzem ao indeferimento da liminar requerida. No quadro constitucional brasileiro, constitui ofensa à isonomia a lei que, à vista da erosão inflacionária do poder de compra da moeda, não dá alcance universal à revisão de vencimentos destinada exclusivamente a minorá-la (CF, art. 37, X), ou que, para cargos de atribuições iguais ou assemelhadas, fixa vencimentos díspares (CF, art. 39, § 1º). Se, entretanto, admitida a plausibilidade da argüição assim dirigida ao art. 1º da MProv. 296/91, se entende ser o caso de inconstitucionalidade por ação e se defere a suspensão do dispositivo questionado, o provimento cautelar apenas prejudicaria o reajuste necessário dos vencimentos da parcela mais numerosa do funcionalismo civil e militar, sem nenhum benefício para os excluídos do seu alcance. Se, ao contrário, se divisa, no caso, inconstitucionalidade por omissão parcial, jamais se poderia admitir a extensão cautelar do benefício aos excluídos, efeito que nem a declaração definitiva da invalidade da lei poderá gerar (CF, art. 103, § 2º). V. Ação direta de inconstitucionalidade: legitimação ativa das entidades nacionais de classe (inteligência): afirmação da ilegitimidade ad causam da Federação Nacional dos Sindicatos Brasileiros e Associações de Trabalhadores da Justiça do Trabalho. ADIN nº 526-0/DF. Reqte. Federação Nacional dos Sindicatos e Associações de Trabalhadores da Justiça do Trabalho - FENASTRA. Reqdo. Presidente da República. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 12.12.1991. Publicado no DJ de 05.03.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, "a", da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela. Recurso extraordinário conhecido com base na letra "b" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7689/88. RE nº 146.733-9/SP. Recte: União Federal. Recda: Viação Nasser S/A. Rel. Min. Moreira Alves. Julgado em 29.06.1992. Publicado no DJ de 06.11.1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88. I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C. F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições

do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III - Adicional ao Imposto de Renda: classificação desarrazoada. IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º). V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988. RE nº 138.284-8/CE. Recte. União Federal. Recda. Petróleo Dois Irmãos Ltda. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 01.07.1992. Publicado no DJ de 28.08.1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS. RE nº 148.754-2/RJ. Rectes. Itaparica Empreendimentos e Participações S/A e outros. Recda. União Federal. Rel. Min. Carlos Velloso. Rel. para o Acórdão Min. Francisco Rezek. Julgado em 24.06.1993. Publicado no DJ de 04.03.1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Despacho: - Vistos. Trata-se de recurso extraordinário, interposto pela União Federal, contra acórdão que considerou parcialmente inconstitucionais os Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a base de cálculo e o prazo para o recolhimento da contribuição para o PIS. Somente com relação ao exercício de 1988 foi reconhecida a inconstitucionalidade, por violação do princípio da anterioridade. O Plenário desta Egrégia Corte, ao apreciar o RE 148.754-2, em 24.06.93, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade das referidas normas. Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego provimento ao recurso. RE 166.565-3/RJ. Recte: União Federal. Recda: Chase Manhattan Financeira S/A Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 15.07.1993. Publicado no DJ de 24.09.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - DISCIPLINA POR DECRETO-LEI. A teor da jurisprudência sedimentada do Supremo

Tribunal Federal, o PIS tem natureza jurídica de contribuição. Assim, descabe perquirir do envolvimento de normas tributárias, sendo que o objetivo visado com os recolhimentos afasta a possibilidade de se cogitar de finanças públicas. Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988. Precedentes: recurso extraordinário nº 148.754-2, relatado pelo Ministro Carlos Velloso e julgado pelo Tribunal Pleno em 24 de junho de 1993. RE nº 161.300-9/RJ. Rectes. Prosper S/A Corretora de Valores e Cambio e outro. Recda. União Federal. Rel. Ministro. Marco Aurélio. Julgado em 10.08.1993. Publicado no DJ de 10.09.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Despacho: - Vistos. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que considerou inconstitucionais os Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a base de cálculo e o prazo para recolhimento da contribuição para o PIS. O Plenário desta Egrégia Corte, ao apreciar o RE 148.754-2, em 24.06.93, por maioria de votos declarou a inconstitucionalidade das referidas normas. Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego provimento ao recurso. RE nº 166.200-0/CE. Recte: União Federal. Recda: Jereissati Centros Comerciais S/A. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 24.08.1993. Publicado no DJ de 24.09.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte) 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões “A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social” contidas no artigo 9º, e das expressões “Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...” constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. ADC nº 01-1/DF. Reqtes. Presidente da República, Mesa do Senado Federal e Mesa da Câmara dos Deputados. Rel. Min. Moreira Alves. Julgado em 01.12.1993. Publicado no DJ de 16.06.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. – Contribuição para o PIS. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE nº 148.754, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. - Improcedência da alegação de que o PIS incide sobre o faturamento das empresas foi revogado pela Emenda Constitucional nº 8/77, porquanto não é exato pretender-se que, tendo perdido essa contribuição sua natureza tributária em virtude da referida Emenda, passou ela a fundar-se no artigo 43, X,

combinado com o artigo 165, V, ambos da Constituição de 1969, e este só admitia a participação dos empregados nos lucros das empresas e excepcionalmente na gestão dela, segundo o estabelecido na lei. Em verdade, o direito assegurado pelo inciso V do artigo 165 da Emenda Constitucional nº 1/69 foi o da integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa, sendo a participação nos lucros e excepcionalmente na gestão alguns dos meios para que esse direito fosse realizado. Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido. RE nº 149.524-3/RJ. Rectes. Companhia Industrial São Paulo e Rio-Cisper e outros. Recda. União Federal. Rel. Min. Moreira Alves. Julgado em 26.04.1994. Publicado no DJ de 07.10.1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. PIS. Empresas sujeitas a recolhimento de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Mandado de Segurança requerido para não serem obrigadas ao recolhimento de contribuição para o aludido Programa, na forma prevista nos Decretos-leis nºs 2445 e 2449, ambos de 1988, que modificavam a base de cálculo, a alíquota e o prazo de recolhimento das contribuições em referência. 2. O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária de 24.6.1993, no julgamento do RE 148754-2-RJ, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2445 de 29.6.1988, e 2449, de 21.7.1988. 3. Com base nesse precedente da Corte, o recurso extraordinário das empresas é conhecido e provido, para conceder-se o mandado de segurança. RE nº 170.986-3/PR. Rectes. Indústria Climatedm Ltda. e outro. Recda. União Federal. Rel. Min. Neri da Silveira. Julgado em 10.05.1994. Publicado no DJ de 18.11.1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 151.255-5/MG. Recte. Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira. Recda. União Federal. Rel. Min. Paulo Brossard. Julgado em 20.06.1994. Publicado no DJ de 10.02.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 154.049-4/DF. Rectes: Purina Alimentos Ltda. e outros. Recda. União Federal. Rel. Min. Francisco Rezek. Julgado em 30.06.1994. Publicado no DJ de 02.09.1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de

recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 168.542-5/RJ. Recte. Intercontinental Hoteleira Ltda. Recda. União Federal. Rel. Min. Paulo Brossard. Julgado em 16.08.1994. Publicado no DJ de 28.04.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR PÚBLICO CIVIL. ALÍQUOTAS. Lei nº 8.688, de 21.07.93. Medidas Provisórias nºs 560, de 26.07.94, 591, de 25.08.94, 628, de 23.09.94, 668, de 21.10.94, 724, de 18.11.94, 778, de 20.12.94, 844, de 19.01.95, 904, de 16.02.95, 946, de 16.03.95, 971, de 12.04.95. I. – M.P. 560, de 26.07.94, que fixou alíquotas de contribuição para o Plano de Seguridade do servidor público civil dos Poderes da União, das autarquias e das fundações públicas, alíquotas que vinham sendo cobradas na forma da Lei 8.688, de 21.07.93. Inocorrência de majoração das alíquotas. Inocorrência, pois, de ofensa ao princípio inscrito no § 6º do art. 195 da Constituição, tendo em vista a sua finalidade. (Voto inicial do Relator). II. – Pedido da cautelar prejudicado, a esta altura. ADIN nº 1.135-9/DF (Medida Liminar). Reqte. Partido dos Trabalhadores. Reqdo. Presidente da República. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 27.04.1995. Publicado no DJ de 18.08.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Alteração da base de cálculo, da alíquota e do prazo de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário. Precedentes. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 192.209-5/PR. Recte. Indusem Indústria e Comércio de Sementes Ltda. Recdo. União Federal. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgado em 15.12.1995. Publicado no DJ de 08.03.1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DAS EMPRESAS: LEGITIMIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). III - Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754. IV - O artigo 165-V da Constituição de 1969 não limitou o direito do trabalhador à participação nos lucros, mas garantiu-lhe a integração na vida e no desenvolvimento da empresa, figurando aquela como uma das formas de realização desse direito. A norma constitucional não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade da contribuição para o PIS sobre o faturamento das empresas. Precedentes. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte. RE nº 153.792-2/RJ. Recte. União Federal e Aracruz Florestal S/A. Recdos. os mesmos. Rel. Min. Francisco Rezek. Julgado em 23.02.1996. Publicado no DJ de 10.05.1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1. Medida Provisória. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar, da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição. 2. Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias à Secretaria da Receita Federal. 3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS. 4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, à cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. nº 1.325-96. ADIN nº 1.417-0/DF (Medida Liminar). Reqte. Confederação Nacional da Indústria – CNI. Reqdo. Presidente da República. Rel. Min. Octavio Gallotti. Julgado em 07.03.1996. Publicado no DJ de 24.05.1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 560, DE 26.07.1994, SUCESSIVAMENTE REEDITADA, NO PRAZO, E NÃO REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL: EFICÁCIA DE LEI. ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO AO PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, DE 14.05.1997 (PROCESSO STJ 01813/97). MEDIDA CAUTELAR. 1. A Resolução do Conselho de Administração do Superior Tribunal de Justiça, no Processo STJ 01813/97, pela qual deferiu requerimento formulado por dois servidores da Corte, no sentido da “limitação da alíquota de contribuição ao Plano de Seguridade Social do Servidor a 6%, com o ressarcimento dos valores recolhidos indevidamente, no período julho/94 a abril/97” e ainda determinou a extensão dos efeitos de tal decisão “a todos os demais servidores do mesmo Tribunal, nos termos do voto do Ministro Relator”, é ato normativo, impugnável mediante Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme precedentes do S.T.F.: ADIs nºs 577, 664, 683, 658, 666, entre outras. 2. A Medida Provisória nº 560, de 26.07.1994, e suas sucessivas reedições, sem alteração no ponto que aqui interessa (a última de nº 1.482-36, de 15.05.1997), não chegaram a ser votadas e, por tanto, rejeitadas pelo Congresso Nacional, sendo certo que todas as reedições ocorreram antes de esgotados os trinta dias a que alude o parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal. 3. A última M.P. tem, portanto, eficácia de Lei, nos termos do “caput” do mesmo artigo, pelo menos até trinta dias seguintes a 15.05.1997, enquanto não for convertida em Lei de conteúdo diverso ou rejeitada. 4. O S.T.F. não admite reedição de M.P., quando já rejeitada pelo Congresso Nacional (ADI 293 - RTJ 146/707). Tem, contudo, admitido como válidas e eficazes as reedições de Medidas Provisórias, ainda não votadas pelo Congresso Nacional, quando tais reedições hajam ocorrido dentro do prazo de trinta dias de sua vigência. Até porque o poder de editar M.P. subsiste, enquanto não rejeitada (ADI 295, ADI 1.533, entre outras). 5. No caso, o Conselho Administrativo do S.T.J. partiu do pressuposto de que, não convertida em Lei a M.P., após sucessivas reedições, perdeu ela sua eficácia. Sucede que a última foi baixada, na mesma data de tal Resolução (14.05.1997), e ainda dentro do prazo de

trinta dias da M.P. anterior. Tudo conforme demonstrado na inicial. 6. Está, por conseguinte, satisfeito o requisito da plausibilidade jurídica da ação (“fumus boni iuris”), pois havendo M.P., com eficácia de Lei, em vigor, não podia o Conselho Administrativo do S.T.J., que não tem competência legislativa, baixar ato normativo em sentido contrário, reduzindo a alíquota de contribuição ao Plano de Seguridade Social. 7. Preenchido, igualmente, o requisito do “periculum in mora”, ou da alta conveniência da Administração Pública, pois a interrupção dos recolhimentos, segundo as alíquotas previstas na Medida Provisória, e, ainda, a restituição do que havia sido recolhido, a maior, desde julho de 1994, evidenciam a possibilidade de grave prejuízo para os cofres já combalidos da Previdência Social, em detrimento de todos aqueles que não foram contemplados pela Resolução em questão. 8. Medida cautelar deferida, nos termos do voto do Relator, para suspensão, “ex-tunc”, ou seja, desde 14.05.1997, da Resolução do Conselho Administrativo do S.T.J., da mesma data, no Processo 01813/97. ADIN nº 1.610-5/DF (Medida Cautelar). Reqte. Procurador-Geral da República. Reqdo. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Sydney Sanches. Julgado em 28.05.1997. Publicado no DJ de 21.11.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. Cautelar deferida, para suspender-se, ex tunc, isto é, desde a data de sua prolação (6-5-97), as decisões administrativas do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, que determinaram a redução, de 12% para 6%, da alíquota da contribuição de magistrados e servidores ao Plano de Seguridade Social do Servidor – PSSS. ADIN nº 1617-2/MS (Medida Liminar). Reqte. Procurador-Geral da República. Reqdo. Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região. Rel. Octavio Gallotti. Julgado em 11.06.1997. Publicado no DJ de 15.08.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Previdência Social: contribuição social do servidor público: reestabelecimento do sistema de alíquotas progressivas pela MProv. 560, de 26.7.94, e suas sucessivas reedições, com vigência retroativa a 1.7.94 quando cessara à da L. 8.688/93, que inicialmente havia instituído: violação, no ponto, pela MProv. 560/94 e suas reedições, da regra de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º, da Constituição; conseqüente inconstitucionalidade da mencionada regra de vigência que, dada a solução de continuidade ocorrida, independe da existência ou não de majoração das alíquotas em relação àquelas fixadas na lei cuja vigência já se exaurira. ADIN nº 1.135-9/DF. Reqte. Partido dos Trabalhadores – PT. Reqdo. Presidente da República. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 13.08.1997. Publicado no DJ de 05.12.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DÉBITOS FISCAIS E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. 1. Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão por que não se pode pretender a aplicação do instituto da atualização

monetária. 2. A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador estadual em matéria de sua estrita competência. 3. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual só previa a correção monetária dos débitos tributários e vedava a atualização dos créditos, não há como falar-se em tratamento desigual a situações equivalentes. 3.1 - A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 205.453-4/SP. Recte. Estado de São Paulo. Recdo. Eldorado S/A – Comércio Indústria e Importação. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgado em 03.11.1997. Publicado no DJ de 27.02.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de declaração. - Declarada por esta Corte a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, que haviam alterado a base de cálculo e a alíquota do PIS, a cobrança a esse título devida continuou a sê-lo somente com base na Lei Complementar 7/70 que foi recebida, a respeito, pela atual Constituição (artigo 239 de seu ADCT). Embargos de declaração recebidos para modificar-se a conclusão do acórdão embargado. EDRE nº 187.182-2/DF. Embte. União Federal. Embdo. Movesa Motores e Veículos do Nordeste S/A e outro. Rel Min. Moreira Alves. Julgado em 18.11.1997. Publicado no DJ de 06.02.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANTERIORIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA CONVERTIDA EM LEI. Uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita o § 6º do artigo 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que divulgada a medida provisória. RE nº 168.421-6/PR. Rectes. SENP S/A – Sociedade Eletrotécnica Norte do Paraná e outros. Recdo. União Federal. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em 16.12.1997. Publicado no DJ de 27.03.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO: POSSIBILIDADE. REQUISITOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO: CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS AO PSSSP. I. - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional: possibilidade. Precedentes do STF: ADIns 295-DF, 1.397-DF, 1.516-RO, 1.610-DF, 1.135-DF. II. - Requisitos de relevância e urgência: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta do Chefe do Executivo e do Congresso Nacional. Todavia, se uma ou outra, relevância ou urgência, evidenciar-se improcedente, no controle judicial, o Tribunal deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória. Precedentes: ADIn 162-DF (medida liminar), Moreira Alves, Plenário, 14.12.89; ADIn 1.397-DF, Velloso. RDA 210/294. III. - Contribuições dos servidores públicos para o PSSS: a questão da anterioridade nonagesimal que não teria sido observada pelas Medidas Provisórias 560 e suas reedições. Precedente do STF no sentido da

inconstitucionalidade de dispositivos das citadas medidas provisórias que não observaram o princípio: ADIn 1.135-DF, Velloso (vencido, Pertence p/ acórdão, Plen., 13.08.97, “DJ” de 05.12.97. Questão não argüida no presente RE. IV. - R.E. não conhecido. RE nº 221.856-5/PE. Rectes. Ednaldo Freitas de Vasconcelos e outros. Rcd. Escola Técnica Federal de Pernambuco - ETFPE. Rel Min. Carlos Velloso. Julgado em 25.05.1998. Publicado no DJ de 07.08.1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil. Embargos Declaratórios (art. 535, II, CPC). Omissão. Correção Monetária. Índice Aplicável. IPC e INPC/IBGE. 1. Demonstrada a omissão, para a compensação reconhecida, declara-se que à correção monetária serão aplicados o IPC e INPC/IBGE, com os percentuais indicados no julgado. A correção não é um “plus” que se acrescenta, mas um “minus” que se evita. 2. Embargos acolhidos. Embargos de Declaração no REsp nº 168.006/SP. Embte. Intraferro Industrial Ltda. Embdo. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Julgado em 20.10.1998. Publicado no DJ de 08.02.1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO ORDINÁRIA. FGTS. CORREÇÃO DE DIFERENÇAS DE REMUNERAÇÃO. IPC. REQUISICÃO DE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DE QUE NÃO DISPÕE O AUTOR. FORNECIMENTO DA COMPETÊNCIA DA CEF, NA CONDIÇÃO DE GESTORA DO FGTS. A correção monetária não se constitui em um “plus”, sendo tão-somente a reposição do valor real da moeda. O IPC é o índice que melhor reflete a realidade inflacionária. Os saldos das contas vinculadas do FGTS devem ser corrigidos pelos pecentuais de 26,06%, 42,72%, 44,80% e 7,87%, correspondentes aos IPC’s dos meses de julho de 1987, janeiro de 1989, abril e maio de 1990, respectivamente. Nos processos em que se postula a correção de valores de contas vinculadas ao FGTS, não dispondo a parte autora do documento comprobatório das suas alegações, cabe a CEF atender a requisição do documento necessário a prova requerida. Suprindo a omissão, é de afirmar-se que, na execução do julgado, a CEF deverá apresentar os extratos pertinentes à ação, para comprovação do quantum a ser creditado na conta vinculada do FGTS dos autores, indiscriminadamente, observados os índices do IPC, como decidido na Sentença, que se restaura. Embargos acolhidos. Embargos de Declaração no REsp nº 158.998/SC. Embte. Adilson César Damiani. Embdos. Caixa Econômica Federal – CEF e União. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Julgado em 03.11.1998. Publicado no DJ de 14.12.1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO PIS COM A COFINS. IMPOSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DE ESPÉCIES DIFERENTES. Não cabe compensar valores recolhidos indevidamente a título de PIS com outros devidos e correspondentes à COFINS, porque constituem espécies de contribuições distintas. Embargos rejeitados. Decisão unânime. Embargos de Divergência no REsp nº 162.128/CE. Embte. Transportadora Júlio Rocha Filho Ltda. Embda. Fazenda Nacional. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Julgado em 25.11.1998. Publicado no DJ de 22.02.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 – a “aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995” – e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, “DJ” de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte. RE nº 232.896-3/PA. Recte. União Federal. Recda. Auto Viação Icoraciense Ltda. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 02.08.1999. Publicado no DJ de 01.10.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98. ADIN nº 1.417-0/DF. Reqte. Confederação Nacional da Indústria – CNI. Reqdo. Presidente da República. Rel. Min. Octavio Gallotti. Julgado em 02.08.1999. Publicado no DJ de 23.03.2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Processual Civil. ICMS. Creditamento. Correção Monetária. Fundamentação Suficiente do Julgado. CTN Artigos 108, I e III. Decreto-Lei 406/68 (art. 3º, §1º). Lei Estadual 8.820/89. CPC, Artigo 458, II. 1. Suficientemente motivado o julgado, não se configura contrariedade ou negativa de vigência ao artigo 458, II. 2. Reconhecido o crédito do contribuinte, irrecusável a atualização monetária, simples resgate do valor real da moeda. Não é um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita. 3. Precedentes jurisprudenciais. 4. Recurso sem provimento. REsp nº 153.630/RS. Recte. Estado do Rio Grande do Sul. Recdo. Caflex Calçados Ltda. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Julgado em 14.12.1999. Publicado no DJ de 27.03.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DÉBITOS FISCAIS E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

IMPROCEDÊNCIA. 1. Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão porque não se pode pretender a aplicação do instituto da atualização monetária. 2. A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação gaúcha – Lei nº 8.820/89 –, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador estadual em matéria de sua estrita competência. 3. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual só previa a correção monetária dos débitos tributários e vedava a atualização dos créditos, não há como falar-se em tratamento desigual a situações equivalentes. 3.1. A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade. 4. Hipótese anterior à edição das Leis Gaúchas nºs 10.079/94 e 10.183/94. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE nº 234.003-6/RS. Recte. Estado do Rio Grande do Sul. Recda. Indústria de Calçados Max Ltda. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgado em 08.02.2000. Publicado no DJ de 19.05.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95. 1 - Se, em sede de embargos de declaração, o Tribunal aprecia todos os fundamentos que se apresentam nucleares para a decisão da causa e tempestivamente interpostos, não comete ato de entrega de prestação jurisdicional imperfeito, devendo ser mantido. In casu, não se omitiu o julgado, eis que emitiu pronunciamento sobre a aplicação das Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, asseverando que as mesmas dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição, e não à sua base de cálculo. Por ocasião do julgamento dos embargos, apenas se frisou que era prescindível a apreciação da legislação integral, reguladora do PIS, para o deslinde da controvérsia. 2 - Não há possibilidade de se reconhecer, por conseguinte, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contrariou o preceito legal inscrito no art. 535, II, do CPC, devendo tal alegativa ser repelida. 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único (“A contribuição de julho será calculada com base do faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado “o faturamento do mês anterior” (art. 2º). 4 - Recurso especial parcialmente provido. REsp nº 240.938/RS. Recte. Fazenda Nacional. Recdo. Auto Agrícola Foletto Ltda. Rel. Min. José Delgado. Julgado em 13.04.2000. Publicado no DJ de 15.05.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - DATA DO RECOLHIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA. O fato gerador do PIS é o faturamento e sua base de cálculo é o faturamento ocorrido seis meses antes. Não se pode confundir fato gerador com data de depósito de contribuição

no Fundo. O primeiro é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A data do recolhimento da exação pode ser definida por decreto ou outra norma legal menor. O crédito tributário deve ser corrigido monetariamente. Recurso improvido. REsp nº 249.470/PR. Recte. Comercial Cerealista Freire Ltda. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. Garcia Vieira. Julgado em 06.06.2000. Publicado no DJ de 07.08.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC Nº 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.691/88. 1 - A 1ª Turma, desta Corte, por meio de Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência. 2 - A base de cálculo do PIS deve sofrer atualização até a data do recolhimento. A Lei 7.691/88, em seu art. 1º, inciso III dispôs: “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”. 3 - Recurso especial parcialmente provido. REsp nº 249.645/RS. Recte. Brazarroz Indústria Comércio e Agropecuária Ltda. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. José Delgado. Julgado em 06.06.2000. Publicado no DJ de 01.08.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC Nº 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.691/88. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO QUANTO À INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS TAIS COMO AS RELATIVAS A RENDIMENTOS BRUTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, JUROS E DESCONTOS RECEBIDOS, ETC. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 1 - A 1ª Turma, desta Corte, por meio do Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência. 2 - A base de cálculo do PIS deve sofrer atualização até a data do recolhimento. A Lei 7.691/88, em seu art. 1º, inciso III, dispôs: “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”. 3 - Recurso especial parcialmente conhecido e parcialmente provido. REsp nº 249.038/SC. Rectes. Fuganti S/A Indústria e Comércio e outros. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. José Delgado. Julgado em 12.09.2000. Publicado no DJ de 16.10.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - DATA DO RECOLHIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA - COMPENSAÇÃO - COFINS. O fato gerador do PIS é o faturamento e sua base de cálculo é o faturamento ocorrido seis meses antes. Não se pode confundir fato gerador com data de depósito de contribuição no Fundo. O primeiro é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A data do recolhimento da exação pode ser definida por decreto ou outra norma legal menor. O crédito tributário deve ser corrigido monetariamente. A Egrégia Primeira Seção pacificou entendimento no sentido da impossibilidade de compensação do PIS com a COFINS. Recurso improvido. REsp nº 258.890/RS. Rel. Min. Garcia Vieira. Julgado em 17.10.2000. Publicado no DJ de 27.11.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. ARTIGO 6º. INTERPRETAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXIGÊNCIA. - O art. 6º, da Lei Complementar nº 07/70, continuou vigente, determinando a incidência do PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, o qual, por imposição legal, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. - O período havido entre a base de cálculo e o recolhimento da obrigação, por si só, justifica a aplicação de atualização monetária, em conformidade com o entendimento desta Corte, no sentido de que a correção monetária constitui-se, unicamente, em instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda. REsp nº 255.520/RS. Recte. Comercial de Veículos São Gabriel Ltda. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. José Delgado. Rel. para Acórdão Min. Francisco Falcão. Julgado em 17.10.2000. Publicado no DJ de 02.04.2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1 - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. 2 - Carecia, o Tribunal Regional do Trabalho, de competência para, dispondo normativamente, em sentido contrário à medida provisória em vigor, reduzir a alíquota previdenciária devida por magistrados e servidores. 3 - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. ADIN nº 1617-2/MS. Reqte. Procurador-Geral da República. Reqdo. Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região. Rel. Octavio Gallotti. Julgado em 19.10.2000. Publicado no DJ de 07.12.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS. Despacho: O STF fixou essa orientação: *“TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DÉBITOS FISCAIS E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. 1. Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão por que não se pode pretender a aplicação do instituto da atualização monetária. 2. A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador estadual em matéria de sua estrita competência. 3. Alegação de ofensa ao*

princípio da isonomia e da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual só previa a correção monetária dos débitos tributários e vedava a atualização dos créditos, não há como falar-se em tratamento desigual a situações equivalentes. 3.1 - A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 205453, MAURÍCIO, DJ 27.02.98) No mesmo sentido foram julgados os RREE 197165; 205600; 231550; dentre outros. O acórdão recorrido está em confronto. Conheço do recurso. Dou provimento. Custas na forma da lei. Publique-se. RE nº 283.387-8/RS. Recte. Estado do Rio Grande do Sul. Recdo. WR Têxtil Indústria e Comércio Ltda. Rel. Min. Nelson Jobim. Julgado em 25.10.2000. Publicado no DJ de 24.11.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO - PIS - FATURAMENTO - LC 7/70 - CORREÇÃO MONETÁRIA. I - A Lei Complementar 7/70 adotou como base de cálculo para o PIS, o valor gerado pela atividade comercial desenvolvida pelo contribuinte, seis meses antes. Fez assim, com que, um conjunto de fatos jurídicos (o faturamento), originalmente despido de eficácia geratriz de tributo, ganhasse tal força, seis meses após a respectiva verificação. Vale dizer: o faturamento (conjunto de atos jurídicos), transformou-se em fato gerador, seis meses após seu ingresso no mundo dos fatos. Percebem-se aqui, nitidamente diferenciados, os planos da existência e da eficácia (Pontes de Miranda). O faturamento que ingressou no plano da existência, em janeiro somente em julho veio a penetrar o de eficácia. II - Em tempos de indexação, pagar sem correção monetária é pagar com incorreção monetária. Vale dizer: pagar incorretamente. Nesses períodos, a correção monetária é regra, implícita mas inafastável, em todos os negócios. Para que se tenha como dispensada ou vedada a correção, é necessário preceito legal (ou dispositivo contratual) expresso. III - A base de cálculo para lançamento da contribuição PIS é o valor gerado pelo conjunto de vendas ocorrido seis meses antes. Tal valor deve ser corrigido monetariamente. IV - Admitir que o Estado, após receber tributo sem reajuste monetário, devolva-o reajustado é instituir correção monetária de mão única, emprestando à lei interpretação que a conduz ao absurdo. V - O Art. 2º da Lei 7.691/88 livra de correção os tributos recolhidos no prazo. Nenhuma referência faz a seus fatos geradores. Este dispositivo reforça a assertiva de que a dispensa de correção monetária depende de determinação legal. Realmente, fosse necessária dispensa expressa, o Art. 2º estaria laborando em inutilidade. REsp nº 270.490/SC. Recte. Fischer Fraiburgo Agrícola Ltda. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. José Delgado. Rel. para Acórdão Min. Humberto Gomes de Barros. Julgado em 14.11.2000. Publicado no DJ de 12.02.2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. ARTIGO 6º. INTERPRETAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXIGÊNCIA. - O período havido entre a base de cálculo e o recolhimento da obrigação, por si só, justifica a aplicação de atualização monetária, em conformidade com o entendimento desta Corte, no sentido de que a correção monetária constiui-se, unicamente, em instrumento para manter o poder aquisitivo da moeda. -

Recurso especial improvido. REsp nº 266.709/SC. Recte. Carelli Indústria Química Ltda. Recdo. Fazenda Nacional. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Rel. para Acórdão Min. Francisco Falcão. Julgado em 14.11.2000. Publicado no DJ de 17.09.2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. BENS JÁ PERTENCENTES AO DEVEDOR. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO DESCARACTERIZA O INSTITUTO. AÇÃO DE BUSCA E APREENSÃO. CONVERSÃO EM DEPÓSITO. POSSIBILIDADE. I. Inexistindo restrição legal a que o devedor aliene fiduciariamente ao credor bem que já lhe pertencia anteriormente ao contrato, cabível é a ação de busca e apreensão em caso de inadimplemento obrigacional, bem assim a sua conversão em depósito, quando verificadas as hipóteses do art. 4º do Decreto-lei nº 911/69. II. Precedentes do STJ. III. Recurso especial conhecido e provido. REsp nº 258.820/MS. Recte. Banco Bradesco S/A. Recdo. Telecom Comércio e Representações Ltda. Rel. Min. Aldir Passarinho Junior. Julgado em 08.05.2001. Publicado no DJ de 29.10.2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO - PIS - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal. 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, endendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70. 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador. 4. Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial improvido. REsp nº 144.708/RS. Recte. Fazenda Nacional. Recdo. Redelar Regional Distribuidora de Eletrodomésticos Ltda. e outros. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgado em 29.05.2001. Publicado no DJ de 08.10.2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. 1. Cabe à parte embargante indicar os pontos que se apresentam obscuros, contraditórios ou omissos. 2. Inexistindo a indicação, e sendo pretensão da recorrente rediscutir a tese jurídica do PIS SEMESTRALIDADE, não há de se conhecer os embargos. 3. Embargos de declaração não conhecidos. Embargos de Declaração no REsp nº 144.708/RS. Embte. Fazenda Nacional. Ebgdo. Redelar Regional Distribuidora de Eletrodomésticos Ltda. e outros. Julgado em 27.02.2002. Publicado no DJ de 22.04.2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processo Civil e Tributário - Agravo Regimental - PIS - Semestralidade. 1. A análise da legislação pertinente, no plano infraconstitucional, partiu de abordagem implicitamente calcada nas regras de hermenêutica que, por seu turno, têm respaldo no Constituição Federal. 2. Pretensão de abrir-se caminho para recurso extraordinário que não encontra apoio no pacífico entendimento da Suprema

Corte no sentido de que só desafia o apelo extremo a violação frontal e direto do texto da Carta Magna. 3. Agravo regimental improvido. Agravo Regimental no REsp nº 382.767/PR. Rel. Ministra Eliana Calmon. Agvte: Fazenda Nacional. Agvdo. Dall Agnol e Filhos Ltda. e outros. Julgado em 02.05.2002. Publicado no DJ de 10.06.2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Despacho: Foi negado provimento ao Recurso Especial interposto pela União, pela e. Primeira Seção, em acórdão que teve por ementa: "TRIBUTÁRIO. PIS. SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal. 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70. 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador. 4. Corrigir-se a base de cálculo do Pis é prática que não se alinha a previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial improvido." Opostos Embargos Declaratórios, restaram rejeitados à consideração de inexistência de qualquer das hipóteses de cabimento, CPC, art. 535, e impossibilidade de seu manejo para "rediscutir a tese jurídica do PIS SEMESTRALIDADE". Apresenta, então, a Fazenda Nacional, Recurso Extraordinário fundado na CF, art. 102, III, 'a' e 'b', ao argumento de que a decisão restou obscura e omissa, ao dissociar o momento da hipótese de incidência do momento da base de cálculo, além de não aplicar a correção monetária, e assim, acabou por violar princípios constitucionais, da legalidade (art. 150, I), da razoabilidade jurídica (devido processo legal em sentido material – art. 5º, LIV), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, II), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a), da reserva de plenário para a declaração de inconstitucionalidade de preceito legal (art. 97), e art. 239 (recepção expressa da contribuição do PIS), vez que a não incidência da correção monetária impede o cumprimento da destinação constitucional do PIS nele prevista. O apelo não reúne condições de admissibilidade. Carecem do indispensável requisito de prequestionamento os dispositivos ora invocados, haja vista que deles não cuidou o acórdão, sequer implicitamente, esbarrando a pretensão nos impedimentos assentados nos verbetes 282 e 356 da Súmula/STF. Ademais, para a solução da controvérsia, valeu-se esta Corte da análise da legislação ordinária de regência, assim como de sua jurisprudência pertinente ao tema, assentada em que referida norma legal trata de base de cálculo, e não de prazo de recolhimento, e não incide correção monetária sobre a base de cálculo do PIS (que só pode ser calculada a partir do fato gerador), em face da ausência de previsão legal autorizando, em respeito ao princípio da legalidade. Em tal contexto, a ocorrência de possível ofensa constitucional seria, quando muito, por via reflexa ou indireta, o que inviabiliza a revisão extraordinária. A propósito, 'a violação a norma constitucional capaz de viabilizar a instância extraordinária há de ser direta e frontal, e não aquela que demandaria, antes, o reexame da legislação ordinária atinente à espécie' (STF/AGRAG 132.740, Rel. Min. Maurício Corrêa). Mudando o que deve ser mudado, já decidiu o e. STF pela não incidência da correção monetária, se inexistente previsão legal para sua aplicação, verbis: 'Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS.

Correção Monetária do Débito Fiscal. Inexistência de Previsão Legal para a atualização monetária do crédito tributário. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e ao da não cumulatividade. Improcedência. (...) A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e da não cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual somente prevê a correção monetária do débito tributário e não a atualização do crédito, não há que se falar em tratamento desigual a situações equivalente' (RE 191.652-4-RS) Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 21.03.2000). Acresce que, tanto a falta de prévio debate acerca das normas constitucionais suscitadas, como a natureza infraconstitucional das questões versadas no acórdão, impedem o prosseguimento do extraordinário. Ante o exposto, não admito o Recurso Extraordinário. Publique-se. RE no REsp nº 144.708/RS. Recte: Fazenda Nacional. Recdo. Redelar Regional Distribuidora de Eletrodomésticos Ltda. e outros. Min. Edson Vidigal. Julgado em 06.06.2002. Publicado no DJ de 14.06.2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acompanhamento processual. Disponível em www.stj.gov.br.