



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 05 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Recorrente : CASEMIRO PALIVANAS
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RD/RP 201-111784

PIS/FATURAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme estampado no CTN.

OPERAÇÕES RELATIVAS A COMBUSTÍVEIS. IMUNIDADE.

O Eg. STF já sedimentou o entendimento no sentido de que a imunidade prevista no § 3º do art. 155 da CF/88 não alcança as contribuições sociais.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AÇÃO JUDICIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Afastada a substituição tributária por decisão judicial, a contribuição volta a ser devida conforme a legislação anterior aplicável.

BASE DE CÁLCULO.

Durante o período em que a Lei Complementar nº 7/70 teve vigência, a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico, não corrigido monetariamente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CASEMIRO PALIVANAS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto, quanto à semestralidade e à decadência.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Gilberto Cassuli

Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, Antônio Carlos Atulim (Suplente), Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.
lao/cf



Processo nº : 10805.002794/98-01

Recurso nº : 111.784

Acórdão nº : 201-76.155

Recorrente : CASEMIRO PALIVANAS

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada em 24/11/1998, conforme Auto de Infração de fls. 44/47 e anexos, por **"FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL"**, referente ao período de 01/92 a 09/95. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$122.306,67, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 28/29, a contribuinte, *"comerciante varejista de produtos derivados do petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, juntamente com outras empresas do seu ramo de negócio, ajuizou ação em Mandado de Segurança, que recebeu o nº 90.007221-7, com a finalidade de ver declarados inconstitucionais, inicialmente, a Portaria nº 238/84, do Senhor Ministro da Fazenda, e os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88"*. Afirma que o Eg. TRF da 3ª Região *"confirmou a sentença de Primeira Instância proferida pelo Juízo Federal da 9ª Vara de São Paulo, que, inclusive, havia determinado que as empresas distribuidoras (estabelecimentos fornecedores) depositassem as quantias devidas"*. Ressalta ainda que o *"contribuinte objeto da presente ação fiscal, ao obter sucesso no pleito judicial, ficou desobrigado de sofrer a retenção do PIS no momento da aquisição dos combustíveis derivados de petróleo e de álcool etílico carburante, obrigando-se, porém, a efetuar o recolhimento do mesmo nos moldes que desejava, qual seja, após a venda dos produtos referidos naquele ato ministerial"*. Afirma que os valores depositados foram levantados, e que a contribuinte não realizou a apuração e o recolhimento da contribuição ao PIS, *"em obediência ao que determinou a sentença judicial, ou seja, após a venda das mercadorias"*. Diz que os recolhimentos devidos a título de PIS sobre o faturamento, de acordo com a decisão judicial referida, deveriam ser efetuados sob a égide das LC nºs 7/70 e 17/73. Finalmente, afirma que, *"em não tendo sido efetuado os recolhimentos, quer sob a forma de substituição tributária (como previa a Portaria 238/84, julgada inconstitucional), e quer após o faturamento dos Postos (como assim preferiram e determinou o Poder Judiciário)"* é autuado o contribuinte, sendo calculado o valor da contribuição *"sobre o montante das vendas dos derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins combustíveis efetuadas aos consumidores finais"*, informadas pela própria contribuinte.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 51/57, argüindo que a presente *"cobrança retroativa das contribuições/PIS"* se refere a período coberto por ação de Mandado de Segurança, cuja decisão favorável *"afasta a viabilidade da exigência em si mesma e se acha sob resguardo do não efeito suspensivo do recurso interposto pela União Federal"*. Aduz que a interpretação tomada pelo Fisco, ao lavrar o presente auto, deseja *"enxergar nos dizeres do d. Magistrado sentenciante uma determinação inexa para que os*



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Postos de revenda dos produtos derivados de petróleo e álcool combustíveis recolhessem a contribuição/PIS subsumidos na regra geral". Alega que "o Judiciário reconheceu cristalinamente um vazio jurídico-positivo na imposição da contribuição/PIS à Recorrente, mediada pelo regime da substituição tributária, e que deveria poder-recolher o PIS com base na L.C. nº 7/70". Argumenta que foi pleiteada no MS "que se fulminasse toda e qualquer eficácia de uma relação juridicamente inexistente e, não, punctualmente, um mandado para que recolhesse o PIS pela regra geral", e entende que houve, pelo Fisco, "exorbitância do poder judicial". Afirma que sendo antes "impossível tecnójuridicamente recolher o PIS", depois também não poderia ser exigido "esse pagamento direto, sem o respaldo de uma atividade vinculada genérico-abstratamente predefinida". Juntou, às fls. 59/114, cópia da sentença na referida ação judicial.

Resolveu, então, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, às fls. 122/126, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"Substituição tributária. A transferência da responsabilidade pelo crédito tributário não define hipótese de incidência, de modo que, uma vez afastada referida transferência, não há que se falar em vazio jurídico-normativo de incidência tributária. O contribuinte se acha alcançado pela hipótese de incidência descritora da situação fática que lhe é afeta, quer seja responsável direto ou supletivo.

Exigência Fiscal Procedente."

Observa que "antes mesmo de ver sua responsabilidade pelo crédito tributário transferida para terceiro, o contribuinte já se encontrava no campo de incidência tributário definido pela LC nº 7/70". Pondera que "com ou sem aquela Portaria, os comerciantes varejistas estão alcançados pela regra matriz de incidência do PIS".

Em Recurso Voluntário de fls. 136/154, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, informando que obteve liminar possibilitando o seguimento do recurso independentemente do depósito prévio, e argumentando, além dos fundamentos já trazidos, sobre o vencimento da contribuição mensal, alegando que deve ser o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador; "a decadência quinquenal das contribuições dos fatos geradores relativas ao período de 01/92 a 12/94"; sustenta a inaplicabilidade e não incidência de multa e afirma haver aplicação de juros em desacordo com a Constituição Federal. Às fls. 168/170 há cópia de decisão judicial, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.022838-0, concedendo liminar para suspender a exigência do depósito prévio para seguimento do recurso administrativo.

É o relatório.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30%** da exigência fiscal definida na decisão, **não foi cumprido**, havendo, no entanto, **decisão judicial** amparando o contribuinte. Assim, **conheço do recurso**.

A contribuinte, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento do PIS referente ao período de 01/92 a 09/95. Trata-se de lançamento dos valores não recolhidos de PIS em razão de decisão judicial, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 90.007221-7, que afastou a incidência dos dispositivos que determinavam a substituição tributária para as distribuidoras de combustíveis. A contribuinte levantou os depósitos judiciais que haviam sido efetuados, porém, não recolheu a contribuição após a venda das mercadorias. Assim, conforme apontou a autuação, a contribuinte, ao obter sucesso no pleito judicial, ficou desobrigada de sofrer a retenção do PIS no momento da aquisição dos combustíveis derivados de petróleo e de álcool etílico carburante, obrigando-se, porém, a efetuar o recolhimento do mesmo nos moldes que desejava, qual seja, **após a venda** dos produtos referidos na legislação afastada pela decisão judicial.

O Auto de Infração foi atacado, argumentando a contribuinte vários fundamentos, dentre os quais que o Fisco não pode exigir da contribuinte (comerciante varejista) a contribuição que deveria ser recolhida pelo substituto tributário (distribuidoras) mas que a decisão judicial afastou a aplicação da substituição tributária definida, a ocorrência de decadência do direito de lançar o crédito tributário, e erro na apuração da base de cálculo da contribuição, entendendo que devia ser o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Com efeito, a ação judicial interposta pela contribuinte teve decisão judicial que considerou inconstitucional e ilegal a Portaria nº 238/84, a qual determinava a substituição tributária para as distribuidoras de combustíveis, dispondo o magistrado em sua sentença que os impetrantes poderiam recolher a contribuição ao PIS após seus respectivos faturamentos.

Ou seja, a sentença, proferida na ação já referida, que acolheu a pretensão da contribuinte, afastou a sistemática da substituição tributária pelas distribuidoras de combustíveis, possibilitando, assim, que o recolhimento da contribuição fosse feito, como anteriormente, pelos próprios contribuintes, após a ocorrência do fato gerador.

Não obstante, *in casu*, a contribuinte, após levantar os depósitos judiciais, não recolheu a exação.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A contribuinte alega, em seu recurso, haver ocorrido a decadência em relação a determinado período da autuação.

Há entendimento no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário seria, nos casos aplicáveis, o do art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou, especificamente com relação ao PIS, o do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83. Não comungamos desse pensamento, porque afronta manifestamente a Carta Magna.

O CTN, como é cediço, fixa em 05 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seus arts. 150, § 4º, e 173. De outra banda, inovando no ordenamento jurídico, a Lei nº 8.212/91, no art. 45, dispõe que a Seguridade Social teria o prazo de 10 (dez) anos para constituir seus créditos. O Decreto-Lei nº 2.052/83, em seu art. 10, estabelece o prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento, para a ação de cobrança das Contribuições devidas ao PIS e ao PASEP.

Entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* no inciso III do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**.

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples. Porque o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar, tratando de matérias colocadas pela Constituição Federal sob reserva desta espécie legislativa.

Estando as normas gerais em matéria de legislação tributária devidamente estabelecidas em Lei hoje aceita como de eficácia de Lei Complementar, evidentemente, não pode uma lei Ordinária, ou um Decreto-Lei, inovar no ordenamento jurídico, afrontando a Carta Magna, por tratar de assunto reservado à espécie de lei diversa, havendo, no caso, interferência do legislador ordinário, ou do Poder Executivo.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da Lei Complementar, não é aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a constituição de créditos tributários, como pretendeu o art. 45 da Lei nº 8.212/91, e o Decreto-Lei nº 2.052/83, porque a todas as contribuições sociais se aplica o disposto no art. 146, III, *b*, da CF/88, e, portanto, o prazo decadencial é aquele chumbado no Código Tributário Nacional.

Reforça este posicionamento a recente manifestação do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, ao julgar a arguição de inconstitucionalidade em Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, Relator o eminente Desembargador Federal Amir Sarti, em 22 de agosto de 2001, declarou a inconstitucionalidade do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme a seguinte ementa:



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.” (grifamos)

Sob o mesmo prisma, entendemos que, neste particular, o DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Isto, caso se entenda que ele trata de prazo decadencial para a constituição de crédito tributário, tendo em conta haver precedente no sentido de que não trata de prazo decadencial, como se infere do aresto da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso nº 107.768, em 18/08/99, Relator o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Acórdão nº 202-11.442:

“PIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Na ausência de recolhimento antecipado, não há falar-se em homologação de pagamentos. (...) Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Decaido o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. (...)”. (grifamos)

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, em relato do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, ao julgar o Recurso nº 114.836, em 24/01/2001, Acórdão nº 201-74.214, da seguinte forma:

“PIS - SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 - A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a um mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Tal regra manteve-se incólume até a Medida Provisória nº 1.212/95, a partir da qual a base de cálculo passou a ser o faturamento do mês. DECADÊNCIA - Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, o Decreto-Lei nº 2.052/83 não foi recepcionado pela Carta de 1988. Pela mesma razão, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

**8.212/91, devendo ser aplicado ao PIS as regras do CTN (Lei nº 5.172/66).
Recurso parcialmente provido.” (grifamos)**

Constatamos que o presente Auto de Infração foi lavrado em 24/11/1998, tendo a contribuinte sido notificada em 26/11/1998, lançando valores compreendidos entre janeiro de 1992 e setembro de 1995, o que leva à conclusão de estarem alguns períodos atingidos pela decadência.

Destarte, não podendo aplicar outro prazo decadencial para o Fisco constituir seus créditos tributários, senão o estampado no CTN, declaramos decaído o direito de lançar valores referentes aos fatos geradores anteriores a 26/11/1993.

DA IMUNIDADE – ART. 155, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO

DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Em que pese, nestes autos, a contribuinte não argüir serem as operações com derivados de petróleo e combustíveis imunes, referindo-se ao art. 155, § 3º, da atual Constituição Federal, enfrentaremos a matéria para melhor detalhamento da questão.

Estabelecia nossa Carta Política, tratando dos impostos dos Estados e do Distrito Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (grifamos)

De fato, a questão gerou discussões. No entanto, o Egrégio Superior Tribunal Federal já sedimentou o entendimento sobre este tema, afirmando que a referida imunidade somente se aplica aos impostos.

Bem nos lembra sobre a questão o Ministro Ilmar Galvão, da Primeira Turma do Eg. STF, que, ao relatar o RE nº 259.541/AL, julgado por unanimidade (DJU de 28/04/2000), assim se colocou:

“PIS E COFINS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA. ARTS. 155, § 3º; E 195, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O Supremo Tribunal Federal (sessão do dia 1º.07.99), concluindo o julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 205.355 (Ag.Rg); 227.832; 230.337; e 233.807, Rel. Min. Carlos Velloso, abrangendo as contribuições representadas pela COFINS, pelo PIS e pelo FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, a serviços de telecomunicações, e a derivados de petróleo, combustíveis e minerais, entendeu que, sendo elas contribuições sociais sobre o faturamento das empresas, destinadas ao financiamento da seguridade



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

social, nos termos do art. 195, caput, da Constituição Federal, não lhes é aplicável a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Lei Maior. Recurso conhecido e provido." (grifamos)

Observamos que o Plenário do Eg. STF aplicou esta orientação à COFINS (RE nº 233.807), ao FINSOCIAL (AGRRE nº 205.355) e ao PIS (RE nº 230.337). Para ilustrar, colacionamos a ementa do acórdão proferido no RE nº 233.807, relator o Ministro Carlos Velloso:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C. F., art. 155, § 3º. Lei Complementar nº 70, de 1991. 1 - Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971- DF." (grifamos)

Também nos Conselhos de Contribuintes a questão já está bem delineada, como se infere, v.g., da análise do Acórdão nº 201-73.097, Recurso Voluntário nº 101561, Relatora a Conselheira Ana Neyle Olimpio Holanda:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL TRATANDO DE MATÉRIA IDÊNTICA ÀQUELA DISCUTIDA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - 1) A submissão da matéria ao crivo do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao ato administrativo de lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade julgadora administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, que terá a exigibilidade adstrita à decisão definitiva do processo judicial (art. 5º, XXXV, CF/88). 2) Entretanto, face à peculiaridade do caso concreto, onde o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 230.337-RN, pronunciou-se sobre a constitucionalidade da incidência das contribuições sociais sobre as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, é cabível a análise da controvérsia pelas Cortes Administrativas, o que se tem respaldado pela determinação do Decreto nº 2.346, de 10/10/97, que, em seu artigo 1º, dispõe que 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. PIS - IMUNIDADE - ART. 155, § 3º, DA C.F./88. O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 230.337-RN, declarou a constitucionalidade da inserção das empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, no campo de incidência das contribuições sociais. MULTA DE OFÍCIO - RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA - Aplica-se a fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da ocorrência. 2) Para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91, reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, I, da Lei nº



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional. Recurso a que se dá provimento parcial." (grifamos)

Ademais, é de se ressaltar que a Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, para espancar qualquer dúvida em relação à extensão da imunidade sob estudo, alterou a redação do § 3º do art. 155 da Constituição Federal, que ficou assim redigido:

"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País." (grifamos)

Assim, em face dos precedentes e do contorno jurídico dado ao caso, descabe qualquer alegação com relação à imunidade das operações relativas a combustíveis, em relação à Contribuição ao PIS.

DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FRENTE À DECISÃO JUDICIAL

In casu, a contribuinte, que é comerciante varejista de combustíveis, teve decisão judicial que afastou a substituição tributária instituída para as distribuidoras (Portaria MF nº 238/84).

Com efeito *erga omnes*, posteriormente, o Senado Federal suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88.

Assim, retiradas do mundo jurídico as normas referidas, voltaram a ser aplicadas as disposições anteriores, que passaram a ser válidas e eficazes.

Nesse diapasão, os contribuintes que seriam substituídos tributários de acordo com os dispositivos da Portaria MF nº 238/84, mas que tiveram provimento jurisdicional no sentido de afastar a aplicação, por ilegal e inconstitucional, da referida Portaria, voltaram a dever recolher a contribuição nos termos da legislação aplicável, qual seja, a Lei Complementar nº 7/70 e suas alterações válidas.

E dispunha a LC nº 7/70:

"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.

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

a) 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;



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (...)”.

Determinava a Portaria em comento que o PIS devido pelos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, fosse calculado sobre o valor estabelecido para a venda a varejo e devido na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor, devendo este (fornecedor) recolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista.

Sendo afastada essa norma, por óbvio, o comerciante varejista deveria voltar a recolher a Contribuição ao PIS como anteriormente, sobre seu faturamento. Absolutamente descabida qualquer pretensão no sentido de que a exação não mais seria devida por haver um ‘vazio jurídico’. A interpretação e integração das normas tributárias nos leva, claramente, neste sentido, qual seja, de aplicar a legislação anterior, que, em face do afastamento (específico para o caso concreto) da norma que determinava a substituição tributária, voltou a reger a matéria.

Neste sentido ponderou a decisão proferida pela DRJ, que afirmou que “antes mesmo de ver sua responsabilidade pelo crédito tributário transferida para terceiro, o contribuinte já se encontrava no campo de incidência tributário definido pela LC nº 7/70”. Pondera que “com ou sem aquela Portaria, os comerciantes varejistas estão alcançados pela regra matriz de incidência do PIS”.

Nesse contexto, resta claro que, se a distribuidora de combustíveis não mais deveria recolher a contribuição como substituta do comerciante varejista, porque decisão judicial considerou inconstitucional a norma que instituía essa substituição tributária, então o comerciante varejista (recorrente, neste processo) voltou a ser o contribuinte de fato e de direito do PIS. É dizer, não houve determinação de que a exação não era devida, mas sim de que a substituição tributária não deveria ser aplicada.

Então, correto o procedimento adotado pelo Sr. Auditor Fiscal, lançando os créditos tributários decorrentes da falta de recolhimento da Contribuição ao PIS pelo comerciante varejista, que obteve faturamento com a venda das mercadorias relacionadas.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

Finalmente, cabe analisar a arguição da contribuinte, em seu recurso voluntário, de que houve “erro formal na elaboração do demonstrativo de apuração do débito”, referindo-se a ser a base de cálculo da contribuição o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Assim, devemos tecer as necessárias considerações acerca da chamada semestralidade do PIS, que, por força da suspensão da execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 26/06/1988, e 2.449, de 21/07/1988, pela Resolução nº 49, de 09/10/1995, do Senado Federal, voltou a ser aplicada nos termos da Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

A Lei Complementar nº 7/70 instituiu o Programa de Integração Social – PIS, tendo por escopo a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, executado o programa mediante um Fundo de Participação, constituído por duas parcelas. A parcela que nos interessa, no exame dos autos em apreciação, trata-se de contribuição das empresas com seus próprios recursos, calculados com base no faturamento, nos termos da alínea b do art. 3º. Estabelece, então, o art. 6º:

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

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

A chamada semestralidade do PIS/Faturamento está consubstanciada, exatamente, neste dispositivo legal, haja vista estabelecer a lei que a base de cálculo da contribuição será o faturamento contabilizado pelo contribuinte no sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. É cristalina, portanto, a mens legis, prescrevendo que a alíquota da exação será aplicada, para aferição mensal do montante devido a título de PIS, sobre o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência. É, portanto, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador *in concreto*, que configura a base de cálculo.

Também, é de se ressaltar que a Lei Complementar nº 7/70 não fez menção alguma à correção monetária da base de cálculo do PIS. Estabeleceu somente que a contribuição de julho seria calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Assim, à falta de previsão legal, evidentemente, não cabe qualquer pretensão à correção monetária do faturamento de seis meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência, para, então, ser aplicada a alíquota correspondente e obter-se o montante devido a título de PIS. E afirmamos isto por dois motivos, quais sejam: (1) a falta de previsão legal não permite que se corrija monetariamente; e (2) foi exatamente a não correção monetária do valor apurado como faturamento no sexto mês anterior ao fato gerador *in concreto* que o legislador pretendeu. É dizer, a vontade da lei era que a base de cálculo não fosse corrigida.

Da exegese que afirmamos, é totalmente descabida, com a devida vênia aos respeitáveis entendimentos em contrário, qualquer atual conclusão que, a pretexto de interpretar a norma, pretenda emprestar caráter de postergação do prazo de recolhimento do tributo ao parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70. Igualmente descabida a tentativa de determinação de correção monetária da base de cálculo, à míngua de expressa determinação



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

legal. Ainda devemos frisar que também não pode prevalecer a alegação de que alguma lei alterou a sistemática da semestralidade antes da edição da MP nº 1.212/1995, como fundamentamos.

E, realmente, sempre foi na esteira da interpretação trazida que os recolhimentos foram realizados, tendo em conta que, anteriormente à deflagração de uma galopante inflação, também era este o entendimento da Fazenda Pública, como se denota de atos adiante mencionados, v. g. o Parecer Normativo CST nº 44/80.

Com o advento da Lei Complementar nº 17, de 12/12/1973, houve acréscimo de um adicional na parcela do PIS/Faturamento.

Posteriormente, os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1969, alteraram, substancialmente, a sistemática de apuração do PIS, estabelecendo, especialmente, redução da alíquota, ampliação do conceito de faturamento que define a base de cálculo, e modificação do tempo de recolhimento.

Entretanto, referidos decretos-leis foram declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, por impossibilidade de trato das matérias neles veiculadas por meio daqueles instrumentos normativos. Ante essa declaração de inconstitucionalidade, o Senado Federal, em 09/10/1995, publicou a Resolução nº 49, que suspendeu a execução dos mencionados decretos-leis.

Frente a isto, voltou a reger a exação em foco, desde a publicação da norma declarada inconstitucional, a Lei Complementar nº 7/70, com todos os seus consectários.

Após a promulgação da nova Carta Política, efetivamente, ocorreram diversas alterações na legislação de regência do PIS, a saber, especialmente, as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.012/90, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.065/95 e 9.069/95, e, finalmente, a conhecida Medida Provisória nº 1.212/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.715/98.

Porém, contrariamente ao que pretende a Receita Federal, antes da MP nº 1.212/1995, nenhuma das legislações acima referidas produziu substanciais modificações na sistemática do PIS, eis que alteraram apenas prazo de recolhimento ou indexaram a contribuição após a ocorrência da hipótese de incidência, até o efetivo recolhimento, porém, nunca alteraram a determinação do faturamento que constituía a base de cálculo ou indexaram esse faturamento a qualquer índice atualizador. Também, nesse interregno, não houve alteração da base de cálculo estabelecida no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, permanecendo incólume, neste aspecto, como sendo o faturamento do sexto mês anterior à hipótese de incidência.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Vamos ao encontro da posição do STJ, quando se manifestou, por ocasião do julgamento do Resp nº 240.936/RS, Relator o eminente Ministro José Delgado, nos termos resumidos nas ementa (DJU de 15/05/2000) que transcrevemos parcialmente:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 565, II, 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.

...

3- A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC nº 07/70, art. 6º, 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'), 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." (grifamos)

Pela observação deveras pertinente e conclusiva de Marcelo Ribeiro de Almeida, constatamos, com propriedade, que:

"Por outro lado, nenhuma norma foi estabelecida no sentido de indexar a base de cálculo do PIS. Todas as normas de indexação referem-se à conversão do valor devido a título do PIS/Pasep a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição"¹. (grifamos)

Pelo exposto, parece-nos claro que, em toda a vigência da Lei Complementar nº 7/70, a Contribuição ao PIS era calculada mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o faturamento contabilizado no sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, sem processar-se qualquer correção monetária desse faturamento, que configura a base de cálculo, nos termos do parágrafo único do art. 6º da referida Lei Complementar. Essa sistemática, como dito alhures, somente foi modificada com a inovação provocada pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, quando, então, a contribuição passou a ser apurada mensalmente e, assim, com base no faturamento do mês anterior.

¹ ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. PIS-Faturamento – Base de Cálculo - O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz do seu Histórico Legislativo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, março de 2001, nº 66.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Em que pese toda a argumentação esposada, cediça da Fazenda Pública, o Fisco passou a suscitar questões que enviesam a melhor interpretação do tema, entendimento que, inclusive, já fora adotado pelos sujeitos da obrigação tributária que analisamos.

A afirmação de que a Lei nº 7.691/88 teria revogado o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, não é aceitável, porque somente determinou a *"conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, do valor (...) das contribuições para o (...) PIS (...) no 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador"*. Determinou, ainda, a sujeição à correção monetária do recolhimento para o PIS efetuado no prazo *"até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador (...) "*.

Assim, facilmente concluímos que a indexação em OTN e a determinação de correção monetária somente incidem sobre a contribuição já aferida. É dizer, a correção monetária e a conversão em OTN somente ocorrem, nos termos desta lei, após a ocorrência do fato gerador, não alcançando, obviamente, o faturamento que determina a base de cálculo, e é aquele apurado no sexto mês anterior.

Também a alegação de se tratar o dispositivo contido no bojo do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 de prazo para recolhimento é absurda, porque seu parágrafo único é inequívoco em estabelecer, claramente, um critério para a definição da obrigação, particularmente, quanto ao aspecto mensurável da hipótese de incidência, qual seja, o faturamento do sexto mês anterior.

O prazo para o recolhimento foi inicialmente determinado pela Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71, como sendo o dia 10 de cada mês. Assim, também por aqui, não se pode entender o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 como prazo de recolhimento, eis que existente norma jurídica que estabeleceu termo para a liquidação da obrigação.

Não se pode falar em vencimento do prazo de recolhimento antes mesmo de nascida a obrigação, o que se verificaria na hipótese inversa, pretendida pelo Fisco, porque, imaginando se tratar de prazo de recolhimento, o PIS de julho de 1971 seria devido a partir de janeiro do mesmo ano. A obrigação fiscal não poderia prever um prazo de liquidação anterior, mesmo à sua concretude fática e temporal. Corrobora esse entendimento a sucessiva modificação que a legislação efetivou no prazo de recolhimento, sem contudo alterar a sistemática de apuração do tributo pela aplicação da base de cálculo como estabelecida no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70.

Já com relação à pretensão da Fazenda de corrigir monetariamente a base de cálculo desde a sua apuração, que é quando se contabiliza o faturamento no sexto mês anterior, até o momento definido em lei para que o tributo seja aferido, quando da ocorrência do fato



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

gerador e conseqüente aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo (no valor histórico apurado), igualmente inviável que logre êxito.

Neste particular, tão diversos são os fundamentos quanto é grande a divergência de entendimentos encontrada. Porém, vemos a situação sob o prisma da interpretação sistêmica.

À míngua de previsão legal para a correção monetária pretendida, estar-se-ia diante de reajuste da base de cálculo, configurando manifesto aumento indevido da carga tributária. Há entendimento a afirmar que se trata a sistemática da semestralidade do PIS de um benefício ao contribuinte, atenuando sua carga tributária. Indiferente, neste momento, porque a simples inexistência de norma legal prevendo a correção monetária da base de cálculo já configura óbice mais do que suficiente para fundamentar sua impossibilidade. Até porque foi exatamente esta a intenção do legislador, que intentou beneficiar o contribuinte com a não determinação de correção monetária.

Nesta esteira de pensamento, o ilustre Ministro Paulo Gallotti, ao proferir seu voto no REsp nº 248.841-SC, assim colocou-se, objetivamente:

"Assim, adiro à compreensão de que o reajuste da base de cálculo do PIS, à míngua de expressa disposição legal, configura aumento indevido da carga tributária.

Da mesma forma, comungo com a tese de que o modo atípico como disciplinado o recolhimento do PIS demonstra a expressa vontade do legislador de beneficiar o contribuinte, ao adotar como base de cálculo a faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador, o que fez dentro da competência constitucional que lhe é cometida."

Ademais, esta postura, adotada agora pelo Fisco no Parecer nº 437/98 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contraria frontalmente seu entendimento anterior, esposado no Parecer Normativo CST nº 44/80, quando então concluiu no sentido da não incidência de correção monetária. E essa nova interpretação do Fisco não pode ser aplicada retroativamente, ex vi da Lei nº 9.784/99, art. 2º, XIII, remetendo-nos aos princípios da moralidade, da publicidade e da segurança jurídica.

Não é outra tese a amparada pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, como se denota da esclarecedora ementa a seguir transcrita, de lavra do culto Conselheiro Jorge Freire, ao relatar o Recurso nº 110.966, Processo nº 10980.011859/97-07, pontificando:



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

“PIS – A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Precedentes do STJ: REspeciais nºs 240.938/RS e 255.520/RS, e Acórdão CSRF/02-0.871, de 05/06/2000). Recurso voluntário provido.”

Importantíssimo frisar que a Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria, ao julgar, em 29/05/2001, o REsp nº 144.708, relatora a ilustre Ministra Eliana Calmon, quando decidiram os eminentes Ministros haver sido alterada a base econômica para o cálculo do PIS somente pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, eis que o diploma em referência disse textualmente que o PIS seria apurado mensalmente, com base no faturamento do mês. Entendeu o Eg. STJ, assim, que, da data de sua criação até ao advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS/Faturamento manteve a característica da semestralidade e que não cabe correção monetária sobre esta base de cálculo, nos recolhimentos com bases semestrais, antes do advento da referida Medida Provisória. A ementa deste acórdão, de 29/05/2001, publicado no DJU de 08/10/2001, pacificou a matéria e clareou a questão:

“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 nº 7/70.*
- 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.” (grifamos)

Em seu voto a ilustre Ministra pontificou:

“Conseqüentemente, da data de sua criação até o advento da MP 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade.”

Destarte, concluímos, pelos fundamentos expostos, que durante o período em que a Lei Complementar nº 7/70 teve vigência, a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico, não corrigido monetariamente.

Falta, finalmente, estabelecer até quando os recolhimentos foram regulados pela LC nº 7/70. Como já fundamentamos, vigeu até a MP nº 1.212/1995. Porém, o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastou a aplicação do dispositivo que intentou aplicar os ditames



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

trazidos com a MP nº 1.212/1995 a partir de 01/10/1995, em sede de liminar na ADIn nº 1417-0, com relação à MP nº 1.325, e decidiu, no mérito, declarar a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 9.715/1998, que converteu em lei a MP nº 1.212, após suas sucessivas reedições.

Assim, pela aplicação do princípio da anterioridade mitigada, os novos ditames trazidos com a MP nº 1.212/1995 passaram a ser aplicados após o período nonagesimal, vigendo a partir de fevereiro de 1996.

Destarte, deve o Fisco aplicar em seus cálculos, para apuração do crédito tributário, a base de cálculo da Contribuição ao PIS conforme acima fundamentado.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Correta a aplicação da multa cabível nos lançamentos de ofício, no percentual de 75%, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

- a) declarar a ocorrência da decadência do direito de lançar os valores referentes aos fatos geradores anteriores a 26/11/1993;
- b) ser devido o PIS pelo comerciante varejista de combustíveis, que obteve faturamento com a venda das mercadorias relacionadas, em face do afastamento da substituição tributária neste caso; e
- c) determinar que o crédito tributário seja calculado mediante a utilização, na base de cálculo da contribuição, do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, tudo nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.


GILBERTO CASSULI 



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

PARTE A – DECADÊNCIA NAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

1. Introdução

Não partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à inaplicabilidade do prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelas razões que vão abaixo explicitadas.

2. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Solução Predominante

Trata-se de examinar a decadência na esfera das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, entre as quais se encontra o PIS, tributo que é objeto deste processo.

A modalidade de lançamento utilizada por esse tributo era a do lançamento por homologação, em relação à qual o Código Tributário Nacional determina o lapso decadencial de cinco anos a contar do fato jurídico tributário (artigo 150, § 4º).

Todavia, registre-se o advento posterior da Lei nº 8.212, de 24.07.91, que entrou em vigor em 25.07.91, data de sua publicação (artigo 104), e que, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu um prazo de caducidade para as respectivas Contribuições Sociais: *“O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído”* (grifamos) (artigo 45, “caput”, inciso I).

Deparamo-nos aqui com um conflito entre o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91, quando o primeiro fixa o prazo decadencial de cinco anos e a segunda estabelece-o em dez anos, a partir, inclusive, de momentos distintos.

Interessa à questão a regra constitucional do artigo 146, III, b: *“Cabe à lei complementar: ... III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”*. Enquadrar-se-iam aqui, como lei complementar, as regras do CTN atinentes à decadência?

Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém, hoje, a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição Federal colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

por essa espécie legislativa. Formalmente, lei ordinária tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS Kelsen em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia². Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: “*Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada*”³.

E são expressivos os **testemunhos de apoio** que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como “... lei ordinária com caráter de lei complementar”⁴; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... lei complementar do ponto-de-vista material”⁵; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “Lei Complementar no sentido meramente material ...”⁶; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... eficácia de lei complementar”⁷.

Isso posto, uma **primeira possibilidade interpretativa** quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 8.212/91 encontra-se no seguinte raciocínio: a todas as contribuições sociais aplica-se o disposto no artigo 146, III (artigo 149, “caput”), inclusive ao FINSOCIAL; por esse dispositivo, decadência é tema restrito à lei complementar tributária (artigo 146, III, b); o CTN faz, parcialmente, as vezes de lei complementar tributária, com eficácia equivalente, e trata do tema da decadência; as normas do CTN sobre decadência tributária só podem ser modificadas por lei complementar (artigo 146, III, b); a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária, logo, não derroga as normas do CTN sobre o assunto, continuando a prevalecer as normas sobre decadência constantes do CTN para as contribuições sociais, inclusive para o FINSOCIAL. Nesse sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁹. Nesse sentido, também, a reflexão

² Contra a tese de que o CTN, em face do artigo 146, III, teria sido “transformado” de lei ordinária em complementar, cabe atentar para a lição kelseniana: “*É verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não acontecido, porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar*” (Teoria Pura do Direito, Trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 14; Teoria Geral das Normas, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 185).

³ Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

⁴ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

⁵ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁶ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

⁷ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.

⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

⁹ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO¹⁰ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO¹¹.

Essa primeira perspectiva de interpretação encontra vasto amparo na **jurisprudência dos tribunais**, da qual mencionamos, a título ilustrativo, decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 47.135-4-SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA: *"... Da prescrição e da decadência só a Lei Complementar estabelecerá normas gerais, em matéria de legislação tributária ... Semelhante entendimento predominou no TFR e foi acolhido por este Superior Tribunal de Justiça nos Resp. nºs 1.311, 2.111, 2.252, 5.043, 19.555, 461, 12.801, 11.779, 10.667 e 14.059"*¹².

Essa primeira possibilidade interpretativa, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, **não pode deixar de ser posta sob suspeita**. Isso porque é inevitável nela reconhecer o fruto de uma interpretação meramente literal do texto da Constituição Federal. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegetico, pois *"... 'o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei ..."* (PAULO DE BARROS CARVALHO¹³).

3. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Melhor Solução

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo **uma interpretação contextual ou sistemática**. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, *"... não há texto sem contexto ..."* (PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente, inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático)¹⁵, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de interpretação jurídica: *"... só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência."*¹⁶.

¹⁰ **A Contribuição para o PIS**, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

¹¹ Contribuições para a Previdência Social – Prescrição e Decadência a partir de 1º de março de 1989, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 22, p. 60-62, jul. 1997

¹² DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹³ *Op. cit.*, p. 106.

¹⁴ **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

¹⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.

¹⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.



Processo nº : 10805.002794/98-01

Recurso nº : 111.784

Acórdão nº : 201-76.155

Numa exegese sistemática típica, **teremos em consideração** todo o ambiente normativo, no caso, todo o ambiente constitucional, mas **especialmente** aquelas normas fundamentais desse sistema, **os princípios constitucionais**. Lembramos aqui a lição oportuna de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *"Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional."*¹⁷ E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o **Princípio da Federação** (artigos 1º; 18, "caput"; e 25), cláusula intangível do nosso diploma constitucional (artigo 60, § 4º, I), que impõe a repartição constitucional de competências, inclusive tributárias, entre a União e os Estados; o **Princípio da Autonomia Municipal** (artigos 1º; 18, "caput"; 29, "caput"; e 30, I), princípio constitucional sensível que chega a justificar a quebra do pacto federativo, mediante intervenção da União nos Estados para fazê-lo respeitado (artigo 34, VII, c), e que, igualmente, exige a outorga de competências peculiares, inclusive tributárias, aos municípios; e o **Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais**, que, decorrente dos dois últimos elencados, coloca tais pessoas, juridicamente, em pé de igualdade, apenas detendo faixas próprias de competência, inclusive tributária. Maiores esclarecimentos acerca desses princípios registramos alhures.¹⁸

E vimos de lembrar tais princípios exatamente porque nos preocupa, sobremaneira, a **noção de "normas gerais em matéria de legislação tributária"**, cujo estabelecimento fica ao encargo da Lei Complementar Tributária (artigo 146, III). Trata-se de conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e de desrespeito a tão caros princípios constitucionais, como os acima enunciados.

De sorte a espantar a insegurança daquela ampla formulação desse dispositivo constitucional, **firmemos uma noção contextual das normas gerais tributárias, prestigiadora dos princípios em jogo**. Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a Constituição concedeu que o legislador complementar *"... de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'"*¹⁹. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: *"... normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar ... Pode o legislador complementar ... definir um*

¹⁷ Curso..., op. cit., p. 35.

¹⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, nº 54, out/dez/1990, p. 102-104.

¹⁹ Curso..., op. cit., p. 754-755.



Processo nº : 10805.002794/98-01

Recurso nº : 111.784

Acórdão nº : 201-76.155

tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial".²⁰ Em idêntico sentido, MARIA DO ROSARIO ESTEVES.²¹

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "... a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA²²); "... tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral ... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ..." (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²³); "... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²⁴). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁵ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA.²⁶

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: "*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos ...*". Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: "*Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais*".²⁷

Enfim, todas as normas que dizem com os prazos decadenciais, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, **constantes do CTN, ostentam o "status" de lei ordinária**. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas, ao prefaciá-las sobre o tema: "*As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas*

²⁰ Curso..., *op. cit.*, p. 208-209.

²¹ Normas..., *op. cit.*, p. 105 e 107.

²² Curso..., *op. cit.*, p. 767.

²³ Normas..., *op. cit.*, p. 111.

²⁴ COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

²⁵ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

²⁶ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

²⁷ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União".²⁸

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode, certamente, alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui, a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: "*lex posterior derogat legi priori*" (MARIA HELENA DINIZ).²⁹

Eis que, em relação à caducidade nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social, incluindo o PIS, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, posterior, prevalece sobre os artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, anterior, alterando-lhes o lapso temporal (de cinco para dez anos) e o termo inicial (da data do fato jurídico tributário – lançamento por homologação – ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – lançamento de ofício – para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: "O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos" (WAGNER BALERA³⁰); "... no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos" (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³¹); "Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo" (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES³²); "... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias' são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA³³).

²⁸ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, **Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

²⁹ **Conflito de Normas**, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

³⁰ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

³¹ Normas..., p. 111.

³² COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³³ Curso..., *op. cit.*, p. 767.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Já existem, também, pronunciamentos da **jurisprudência administrativa** no sentido do prazo decadencial de dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nºs 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120³⁴.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, que identificamos como a solução predominante; terminando por optar por uma segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que apresentamos como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema. Disse-o bem, como habitualmente, GERALDO ATALIBA: "... havendo duas possibilidades de interpretação ... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia".³⁵

4. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, afastamo-nos do entendimento esposado por este Colegiado, no sentido da aplicação do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN.

PARTE B – SEMESTRALIDADE DO PIS

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta Câmara, no passado, de que a questão da semestralidade do PIS se resolve pela inteligência de "base de cálculo", não é mais esse o nosso entendimento, pois nos inclinamos hoje pela inteligência de "prazo de recolhimento", pelas razões que passamos abaixo a explicitar.

1. A Questão

Toda a discussão parte do texto do **parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 07.09.70**, que, tratando da parcela calculada com base no faturamento da empresa (artigo 3º, b), determina: "*A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente*".

Estaria aqui o legislador a eleger, claramente, o faturamento de seis meses atrás como base de cálculo da contribuição? Ou estaria, de forma um tanto velada, a fixar um prazo de recolhimento de seis meses?

³⁴ O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.

³⁵ Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COELHO (coord.), Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, nº 1, 1983, p. 245.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de “procelosa”³⁶.

2. A Tese Majoritária da Base de Cálculo

É nessa direção que caminha o nosso Judiciário.

Veja-se, à guisa de ilustração, **decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**, publicada em 1998, e fazendo menção a entendimento firmado em 1997: “*A base de cálculo deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento da contribuição para o PIS ...*”. Extraíndo-se o seguinte do voto do Relator: “*A discussão, portanto, diz respeito à definição da base de cálculo da contribuição ... o fato gerador da contribuição é o faturamento, e a base de cálculo, o faturamento do sexto mês anterior ... Neste sentido, aliás, é o entendimento desta Turma (AI nº 96.04.62109-3/RS, Rel. Juiz Gilson Dipp, julg. 25-02-97).*”³⁷

Tal visão parece hoje consolidar-se no **Superior Tribunal de Justiça**. Da lavra do Ministro JOSÉ DELGADO, como relator, a decisão de 13.04.2000: “*... PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE ... 3. A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único ... permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95 ...*”; de cujo voto se extrai: “*Constata-se, portanto, que, sob o regime da LC 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência*”.³⁸ Do mesmo Relator, a decisão de 05.06.2001: “*TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE ... 3. A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário*”.³⁹ Confluente é a decisão que teve por Relatora a Ministra ELIANE CALMON, de 29.05.2001: “*TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO ... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador ...*”.⁴⁰

³⁶ Confira-se, por exemplo, AROLDO GOMES DE MATTOS, Um Novo Enfoque sobre a Questão da Semestralidade do PIS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 67, abr. 2001, p. 7.

³⁷ Agravo de Instrumento nº 97.04.30592-3/RS, 1ª Turma, Rel. Juiz VLADIMIR FREITAS, unânime, DJ, seção 2, de 18.03.98 – Apud AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade do PIS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 34, jul. 1998, p. 16.

³⁸ Recurso Especial nº 240.938/RS, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, unânime, DJ de 15.05.2000 – Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>, acesso em: 02 dez. 2001, p. 14 e 7.

³⁹ Recurso Especial nº 306.965-SC, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, unânime, DJ de 27.08.2001 – Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>, acesso em: 02 dez. 2001, p. 1.

⁴⁰ Recurso Especial nº 144.708, Rel. Min. ELIANA CALMON – Apud JORGE FREIRE, Voto do Conselheiro-Relator, Recurso Voluntário nº 115.788, Processo nº 10480.010177/98-54, 2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, julgamento em set/2001, p. 5.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se decisão de 1995, do **Primeiro Conselho de Contribuintes**, Primeira Câmara: *"Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, e Lei Complementar nº 17, de 12-12-73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás ..."*.⁴¹ Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo depõe JORGE FREIRE: *"O Acórdão CSRF/02-0.871 ... também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD/203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD 203-0.3000 (processo 11080.001223/96-38), votado em Sessão de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido"*.⁴² E registre-se, por fim, a tendência estabelecida nesta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: *"PIS ... SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – ... 2 – A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador ..."*.⁴³

Confluyente é a doutrina predominante, da qual destacamos algumas manifestações, a título exemplificativo.

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses ..."*, para logo afirmar que *"... no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"*,⁴⁴ posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano.⁴⁵ De 1996 é a visão de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, que, igualmente, principia sua análise esclarecendo: *"Não se trata, como pode parecer à primeira vista, que o prazo de recolhimento da contribuição seja de 180 dias"*; para terminar asseverando: *"Assim, em conclusão, o recolhimento da contribuição ao PIS deve ser feito com base no faturamento do*

⁴¹ Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLD GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15-16; e *apud* EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, Contribuição ao Programa de Integração Social – Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 19-20.

⁴² Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

⁴³ Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.

⁴⁴ A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 1, out. 1995, p. 12.

⁴⁵ PIS: os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 3, dez/1995, p. 10: *"... alíquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior..."*



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

sexto mês anterior ...".⁴⁶ E de 1998, para encerrar a amostragem doutrinária, a palavra enfática de AROLDO GOMES DE MATTOS: *"A LC 7/70 estabeleceu, com clareza solar e até ofuscante, que a base de cálculo da contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor no seu art. 6º, parágrafo único ..."*⁴⁷; palavra reafirmada anos depois, em 2001, também com ênfase: *"... é inconcusso que a LC nº 7/70, art. 6º, parágrafo único, elegeu como base de cálculo do PIS o faturamento de seis meses atrás, sem sequer cogitar de correção monetária ..."*.⁴⁸

Todos os autores citados buscaram apoio na opinião do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, do Supremo Tribunal Federal, revelada por ocasião do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em setembro de 1994: *"... parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data"* (sic).⁴⁹

Conquanto majoritária, essa tese não assume ares de unanimidade, como demonstraremos abaixo.

3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

Principie-se por sublinhar a **redação deficiente do dispositivo legal** que constitui o pomo da discórdia das interpretações. É a idéia que vem sendo defendida, por exemplo, por JORGE FREIRE, desta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: *"... sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão"* (sic);⁵⁰ na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: *"Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida"*.⁵¹

É essa deficiência redacional que nos conduz, cautelosamente, no sentido de **uma interpretação não só isenta de precipitações, mas também ampla**, disposta a tomar em consideração os argumentos da tese oposta, de modo a sopesá-los ponderadamente; e **sobretudo sistemática**, de sorte a ter olhos não apenas para o dispositivo sob exame, mas para o todo do

⁴⁶ Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

⁴⁷ A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

⁴⁸ Um Novo Enfoque..., *op. cit.*, p. 15. Interessante que, ao confirmar sua palavra sobre o assunto, o jurista recapitula os pontos mais relevantes do trabalho anterior, acrescentando que o tema foi *"...objeto de um acurado estudo de nossa autoria intitulado 'A Semestralidade do PIS'..."* (sic) (p. 7).

⁴⁹ CARLOS MÁRIO VELLOSO, Mesa de Debates: Inovações no Sistema Tributário, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, nº 64 [1995?], p. 149; ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, PIS..., *op. cit.*, p. 10; EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, *op. cit.*, p. 19; AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15.

⁵⁰ Voto..., *op. cit.*, p. 4.

⁵¹ Parecer PGFN/CAT nº 437/98, *apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

ordenamento em que ele se insere, especialmente para os diplomas que lhe ficam hierarquicamente sobrepostos.

Daí a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: “... *Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador*” (sic).⁵²

Tal entendimento se nos afigura revestido de lógica e consistência. Não “... por razões de ordem contábil ...”, como débil e simplificadamente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE,⁵³ mas por motivos “... *de técnica impositiva* ...”, uma vez “... impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador”, como alega com acerto JORGE FREIRE, o que fatalmente ocorreria se se admitisse localizar a ocorrência do fato que corresponde à hipótese de incidência num mês, buscando a base de cálculo no sexto mês anterior.⁵⁴ Mais adequado ainda invocar **motivos de ordem constitucional** para justificar essa tese, pois são constitucionais, no Brasil, as razões da aproximação desses fatores – hipótese de incidência tributária e base de cálculo – como trataremos de fazer devidamente explícito no item seguinte.

É dessa mesma **perspectiva sistemático-constitucional** que se coloca OCTAVIO CAMPOS FISCHER, aqui citado como digno representante da **melhor doutrina**, em obra específica acerca desse tributo, abraçando essa tese e assim deixando lavrada sua conclusão: “*Deste modo, também propugnando uma leitura harmonizante do texto da LC nº 07/70 com a Constituição de 1988, a única interpretação viável para aquela é a de que a semestralidade se refere à data do recolhimento/prazo de pagamento e não à base de cálculo*”.⁵⁵

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo Segundo Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 201-72.229, votado, por maioria, em 11.11.1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado, por unanimidade, em 10.12.1998.⁵⁶

4. A Tese da Semestralidade como Base de Cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência do PIS

⁵² PIS – Questões Objetivas (Coordenação-Geral do Sistema de Tributação), Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 12, set. 1996, p. 137 e 141.

⁵³ A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

⁵⁴ Voto..., *op. cit.*, p. 4.

⁵⁵ Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, in A Contribuição ao PIS, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

⁵⁶ JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Há muito já foi ultrapassada, pela Ciência do Direito Tributário, a afirmativa do nosso Direito Tributário Positivo de que a natureza jurídica de um tributo é revelada pela sua hipótese de incidência,⁵⁷ assertiva que, embora correta, é insuficiente, se não aliada a hipótese de incidência à base de cálculo, constituindo um binômio identificador do tributo. Já tivemos, aliás, no passado, a oportunidade de registrar que *"A tese desse binômio para determinar a tipologia tributária já houvera sido esboçada laconicamente em AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e em ALIOMAR BALEEIRO ..."*, mas *"... sem a mesma convicção encontrada em PAULO DE BARROS ..."*.⁵⁸

Com efeito, é com PAULO DE BARROS CARVALHO que tivemos a construção acabada desse binômio como apto a *"... revelar a natureza própria do tributo ..."*, individualizando-o em face dos demais, e como apto a permitir-nos *"... ingressar na intimidade estrutural da figura tributária ..."*.⁵⁹ E isso, basicamente, por superiores razões constitucionais, como também já sublinhamos alhures: *"... atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2º, que elege a base de cálculo como um critério diferenciador entre impostos e taxas, e no artigo 154, I, que, ao atribuir à União a competência tributária residual, exige que os novos impostos satisfaçam a esse binômio, quanto à novidade, além de atender a outros requisitos (lei complementar e não cumulatividade) ..."*.⁶⁰

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"... una precisa relación lógica ..."*,⁶¹ por isso, PAULO DE BARROS cogita de uma *"... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"*.⁶² A relação ideal entre esses componentes do binômio identificador do tributo é descrita pela doutrina como uma *"perfeita sintonia"*, uma *"perfeita conexão"*, um *"perfeito ajuste"* (PAULO DE BARROS CARVALHO⁶³); uma relação *"vinculada directamente"* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH⁶⁴); uma relação *"estrechamente entroncada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA⁶⁵); uma relação *"estrechamente identificada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO

⁵⁷ Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigo 4º: *"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação..."*

⁵⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.

⁵⁹ *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

⁶⁰ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

⁶¹ *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

⁶² *Curso...*, op. cit., p. 29.

⁶³ *Curso...*, op. cit., p. 328; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

⁶⁴ *Apud* JUAN RAMALLO MASSANET, *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 11/12, jan./jun. 1980, p. 31.

⁶⁵ *Apud idem*, *ibidem*, loc cit.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

LAPATZA⁶⁶); uma relação de “congruência” (JUAN RAMALLO MASSANET⁶⁷); e “... uma relação de pertinência ou inerência...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁶⁸).

Não se duvida, hoje, de que a base de cálculo, na sua função comparativa, deve confirmar o comportamento descrito no núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou mesmo infirmá-lo, estabelecendo, então, o comportamento adequado à hipótese. Daí a força da observação de GERALDO ATALIBA: “Onde estiver a base impositiva, aí estará a materialidade da hipótese de incidência...”.⁶⁹ E não se duvida de que, sendo uma a hipótese, uma será a melhor alternativa de base de cálculo: exatamente aquela que se mostrar plenamente de acordo com a hipótese. Daí o vigor da observação de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem o tributo “... só poderá ter uma única base de cálculo”.⁷⁰

Conquanto mereça algum desconto a radicalidade da visão de BECKER, se é verdade que existe alguma chance de manobra para o legislador tributário, no que diz respeito à determinação da base de cálculo, é certo que, como leciona PAULO DE BARROS, “O espaço de liberdade do legislador...” esbarra no “... obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura” (grifamos)⁷¹.

Exemplo clássico de legislador que desrespeitou os contornos do fato descrito na hipótese, ao fixar a base de cálculo, é o trazido à colação pelo mesmo BECKER, quanto ao antigo IPTU do Município de Porto Alegre-RS, imposto cuja hipótese de incidência – ser proprietário de imóvel urbano – rima perfeitamente com a sua base de cálculo tradicional – valor venal do imóvel urbano, deixando de fazê-lo, contudo, no caso concreto, quando, tendo sido alugado o imóvel, elegeu-se como base de cálculo o valor do aluguel percebido, situação em que a base de cálculo passou a corresponder a outra hipótese diversa da do IPTU: “auferir rendimento de aluguel do imóvel urbano”.⁷²

Ora, um exemplo mais atual desse descompasso seria exatamente o PIS, se tomada a semestralidade como base de cálculo: admitindo-se que a sua hipótese de incidência correspondesse ao “obter faturamento no mês de julho”,⁷³ por exemplo, sua base de cálculo, aceita essa tese, seria, surpreendentemente: “o faturamento obtido no mês de janeiro”! Ou, numa analogia com o Imposto de Renda,⁷⁴ diante da hipótese de incidência “adquirir renda em 2002”, a base de cálculo seria, espantosamente, “a renda adquirida em 1996”!

⁶⁶ Apud idem, *ibidem*, loc cit.

⁶⁷ Hecho Imponible..., op. cit., p. 31.

⁶⁸ Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

⁶⁹ IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.

⁷⁰ Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

⁷¹ Curso..., op. cit., p. 326.

⁷² Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

⁷³ É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – A Contribuição..., op. cit., p. 141-142.

⁷⁴ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Tal disparate constituiria irrecusável "... *desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo* ..." (PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁵), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁷⁶), na "... *desfiguração da incidência* ..." (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁷), na "... *distorção do fato gerador* ..." (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁷⁸), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁷⁹), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁸⁰), obstando, definitivamente, sua exigibilidade, como registra convicta e precedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... *podemos tranqüilamente reafirmar que, havendo um descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente criado e, de conseguinte, não pode ser exigido*".⁸¹

E qual seria a razão dessa inexigibilidade? Invocamos, atrás, com JORGE FREIRE, motivos de técnica impositiva, mas logo acrescentamos ser mais adequado falar de razões constitucionais (item anterior). De fato, se a imposição da base de cálculo, ao lado e sintonizada com a hipótese de incidência, para estabelecer a identidade de um tributo, deriva de comandos constitucionais (artigos 145, § 2º; e 154, I), a ausência da base de cálculo devida, por si só, representa nítida **inconstitucionalidade**. Mais ainda: entre nós, o núcleo da hipótese de incidência da maioria dos tributos (seu critério material) encontra-se já delineado no próprio texto constitucional – quanto ao PIS, a materialidade "obter faturamento" encontra supedâneo nos artigos 195, I, b, e 239 – donde mais do que evidente que a eleição de uma base de cálculo indevida, opondo-se ao núcleo do suposto constitucional, consubstancia outra irrecusável **inconstitucionalidade**.

Eis que, por duplo motivo, a adoção da tese da semestralidade da Contribuição ao PIS como base de cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência dessa contribuição, redundando em absoluta e inaceitável **insubmissão do legislador infraconstitucional às determinações do Texto Supremo**; pecado que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como

⁷⁵ **Direito Tributário: Fundamentos...**, op. cit., p. 180.

⁷⁶ Veja-se o comentário de RUBENS: "Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência" – Apud ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS – Inconstitucionalidade da Inclusão de seu Valor, em sua Própria Base de Cálculo (sic), Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 23, ago. 1997, p. 98.

⁷⁷ **Direito Tributário: Fundamentos...**, p. 179.

⁷⁸ **Fato Gerador...**, op. cit., p. 79.

⁷⁹ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, loc. cit.; MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição...**, op. cit., p. 248 e 250.

⁸⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, op. cit., p. 339; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS..., op. cit., p. 98; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição...**, op. cit., p. 172.

⁸¹ ICMS..., op. cit., p. 98.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

"... incontornável ...",⁸² e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "... irremissível ...".⁸³

5. A Tese da Semestralidade como Base de Cálculo afronta Princípios Constitucionais Tributários

Recorde-se que a base de cálculo também desempenha a chamada **função mensuradora**, "... que se cumpre medindo as proporções reais do fato típico, dimensionando-o economicamente ...",⁸⁴ e, ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva.⁸⁵

A noção do dever de pagar os tributos conforme a capacidade contributiva de cada um está **vinculada a um dever de solidariedade social**, na lição clássica de FRANCESCO MOSCHETTI, o professor italiano da Universidade de Pádua, que propõe um critério formal para a verificação concreta da positividade desse vínculo num determinado ordenamento: a existência de uma declaração constitucional nesse sentido.⁸⁶ No Brasil, o dever genérico de solidariedade social, consagrado como um dos objetivos fundamentais de nossa república (artigo 3º, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a "*universalidade da cobertura e do atendimento*" e a "*equidade na forma de participação no custeio*" (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que "*A seguridade social será financiada por toda a sociedade ...*" (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA.⁸⁷

Hoje, expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1º), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que **inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária**. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve "*... implícito nas dobras do primado da igualdade*" (PAULO DE BARROS CARVALHO⁸⁸), ainda hoje, "*... hospeda-se nas dobras do princípio da*

⁸² A Contribuição..., *op. cit.*, p. 172.

⁸³ ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

⁸⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 67.

⁸⁵ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 255-256; AIRES FERNANDINO BARRETO, Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, São Paulo, RT, 1986, p. 83-84.

⁸⁶ Il Principio della Capacità Contributiva, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.

⁸⁷ Elisão Tributária e Função Administrativa, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

⁸⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 332.



Processo nº : 10805.002794/98-01

Recurso nº : 111.784

Acórdão nº : 201-76.155

igualdade" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸⁹), constitui "... uma derivação do princípio maior da igualdade" (REGINA HELENA COSTA⁹⁰), "... representa um desdobramento do princípio da igualdade" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁹¹). Mesmo a forte corrente doutrinária que defende a existência de outros princípios a concorrer com o da capacidade contributiva na realização da igualdade tributária, reconhece-lhe não só a condição de um subprincípio deste (REGINA HELENA COSTA⁹²), mas, sobretudo, a condição de "... subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ..." (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁹³).

Estabelecida essa íntima relação entre capacidade contributiva e igualdade, convém sublinhar a relevância do tema, para o quê fazemos recurso a dois grandes juristas nacionais contemporâneos: a CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO – "... a isonomia se consagra como o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais" ⁹⁴ - e a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, inspirado em FRANCISCO CAMPOS, define a isonomia como "... o protoprincípio ...", "... o outro nome da Justiça", a própria síntese da Constituição Brasileira⁹⁵! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a "... transcendência dogmática ..." da capacidade contributiva, concluindo que ela "... es la verdadera estrella polar del tributarista".⁹⁶

Trazendo agora essas noções para a questão sob exame, no que diz respeito à Contribuição para o PIS, e tomando-se a semestralidade como base de cálculo, "o faturamento obtido no mês de janeiro", obviamente, consiste em base de cálculo que não mede as proporções do fato descrito na hipótese "obter faturamento no mês de julho", constituindo, a toda evidência, o que PAULO DE BARROS CARVALHO denuncia como uma base de cálculo "... viciada ou defeituosa ...",⁹⁷ um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático,⁹⁸ que desnatura a hipótese de incidência, e, uma vez desnaturada a hipótese, "... estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva ...".⁹⁹ De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal "... desvio representa incisivo desrespeito ao

⁸⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

⁹⁰ Princípio da Capacidade Contributiva, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

⁹¹ Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

⁹² Princípio..., op. cit., p. 38-40 e 101.

⁹³ Justiça, Igualdade e Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.

⁹⁴ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

⁹⁵ A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

⁹⁶ Ordenamiento..., op. cit., p. 81.

⁹⁷ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

⁹⁸ Sujeição..., op. cit., p. 247.

⁹⁹ Ibidem, p. 253.



Processo nº : 10805.002794/98-01

Recurso nº : 111.784

Acórdão nº : 201-76.155

princípio da capacidade contributiva” (grifamos),¹⁰⁰ e, por decorrência, idêntica **ofensa ao princípio da igualdade**, de que aquele representa o subprincípio primordial.

Se registramos antes que a liberdade do legislador para escolher a base de cálculo não pode exceder os contornos do fato hipotético, completemos agora essa reflexão, tomando emprestado o verbo preciso de MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, que adverte: “... *el legislador no es omnipotente para definir la base imponible ...*”, não somente no sentido de que “... *la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción del hecho imponible ...*”, como também no sentido de que “... *tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica ...*” (grifamos).¹⁰¹

Indubitável, portanto, que a adoção da tese da semestralidade do PIS como base de cálculo, além de comprometer, constitucionalmente, a regra-matriz de incidência do PIS, dá margem a imperdoáveis **atentados contra algumas das mais categorizadas normas constitucionais tributárias**.

6. Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

As reflexões desenvolvidas estão amparadas em diversos subsídios científicos, mas, certamente, entre os mais relevantes se encontram aqueles devidos a PAULO DE BARROS CARVALHO, ilustre titular de Direito Tributário da PUC/SP e da USP.

Por isso nossa surpresa quando o Ministro JOSÉ DELGADO, Relator de decisão do Superior Tribunal de Justiça, de 05.06.2001, faz menção a **parecer desse eminente jurista, em que ele teria assumido posicionamento diverso sobre essa questão** daquele ao qual os argumentos jurídicos considerados, especialmente os desse mesmo cientista, nos conduziram: “*O enunciado inserto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, ao dispor que a base imponible terá a grandeza aritmética da receita operacional líquida do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, utiliza-se de ficção jurídica que não compromete o perfil estrutural da regra matriz de incidência nem afronta os princípios constitucionais plasmados na Carta Magna*”¹⁰²

Tão surpresos quanto consternados, **mantemos, contudo, nosso entendimento, de vez que convictos**, como esperamos ter deixado claro e patente ao longo dos raciocínios até aqui empreendidos.

¹⁰⁰ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 181.

¹⁰¹ Ordenamiento..., op. cit., p. 449.

¹⁰² Recurso Especial nº 306.965-SC..., op. cit., p. 15.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

E com todo o respeito devido pelo orientado ao orientador,¹⁰³ consideremos às rápidas a opinião do mestre nesse parecer não publicado que nos causa estranheza.

Primeiro, a eleição de uma base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário a que corresponde não constitui em absoluto uma ficção jurídica possível. Uma ficção jurídica consiste na *"... admissão pela lei de ser verdadeira coisa que de fato, ou provavelmente, não o é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real"* (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA¹⁰⁴). Trata-se aqui do conceito proposto por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: *"La ficción jurídica... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real"*.¹⁰⁵ Se é verdade que o Direito *"... tem o condão de construir suas próprias realidades ..."*, como já defendemos no passado,¹⁰⁶ também é verdade que há limites para tal criatividade jurídica: só se pode fazê-lo em plena consonância com os altos ditames constitucionais, esses, limites hierárquicos superiores intransponíveis. Decididamente, não foi assim que agiu o legislador da Lei Complementar nº 7/70 em relação ao PIS.

Segundo, a eleição de uma base de cálculo que não se compagina com o fato descrito na hipótese de incidência, cujo núcleo tem amparo constitucional, compromete o perfil estrutural da regra-matriz de incidência do PIS. Foi com a intenção de demonstrar a veracidade dessa assertiva que redigimos o longo item 4, atrás, da presente declaração de voto. E acreditamos tê-lo demonstrado.

Terceiro e derradeiro, a eleição de uma base de cálculo que não mede as dimensões econômicas do fato descrito na hipótese de incidência afronta os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade. Foi também para justificar tal afirmação que oferecemos as considerações do extenso item 5, retro, desta declaração de voto. E pensamos tê-lo justificado.

Terminemos por lembrar que as decisões judiciais têm salientado a intenção política do legislador do PIS de beneficiar o seu sujeito passivo. Assim a relatada pelo

¹⁰³ O Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, para nosso privilégio e orgulho, foi nosso orientador tanto na dissertação de mestrado quanto na tese de doutorado, ambas defendidas e aprovadas na PUC/SP, respectivamente em 1992 e em 1999.

¹⁰⁴ *Apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *O Fato Gerador do ICM*, São Paulo, Resenha Tributária e CEEU, 1978, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 336. Registre-se que nos afastamos, aqui, daquelas que julgamos serem hoje as melhores explicações quanto à ficção jurídica – as de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996; e as de LEONARDO SPERB DE PAOLA, *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997 – justamente para ficarmos com a idéia de ficção citada e, presume-se, adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

¹⁰⁵ *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

¹⁰⁶ *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 80.



Processo nº : 10805.002794/98-01
Recurso nº : 111.784
Acórdão nº : 201-76.155

Ministro JOSÉ DELGADO: "... 3 – A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário" ¹⁰⁷; bem como a de relato da Ministra ELIANE CALMON: "... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70". ¹⁰⁸

Que seja: admitamos tratar-se de opção política do legislador de beneficiar o contribuinte do PIS, não, porém, quanto à base de cálculo, em face das incoerências e inconstitucionalidades largamente demonstradas, mas, isso sim, no que tange ao prazo de recolhimento. O entendimento oposto, tantos e tão assustadores são os pecados jurídicos que ele implica, significa, no correto diagnóstico de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, "... um perigoso passo rumo à destruição do edifício jurídico-tributário brasileiro". ¹⁰⁹

7. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, afastamo-nos do entendimento esposado por este Colegiado, no sentido da aplicação do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN.

Quanto à semestralidade, abandonamos a inteligência da mesma, referente à Contribuição para o PIS como base de cálculo, entendendo-a, decididamente, como prazo de recolhimento.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

¹⁰⁷ Recurso Especial nº 306.965-SC..., op. cit., p. 1.

¹⁰⁸ Recurso Especial nº 144.708 – Apud JORGE FREIRE, Voto..., op. cit., p. 5.

¹⁰⁹ A Contribuição..., op. cit., p. 173.