



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 21 / 05 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

Recorrente : RIBEIRO GUEDES E MENDES PROD. EQUIPAMENTOS MÉDICOS  
PARA LABORATÓRIOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**NORMAS PROCESSUAIS. 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.

**COFINS - BASE DE CÁLCULO. ICMS.**

O ICMS inclui-se na receita operacional bruta e compõe a base de cálculo da contribuição. Podem ser excluídos os valores relativos ao repasse do montante recebido no mesmo contrato, caso das subempreiteiras e contratos plúrimos.

**EXCLUSÃO DE RECEITAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III.**

Não se trata exatamente de não-cumulatividade do tributo, mas de exclusão dos valores que concorreram para o faturamento. O que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, autorizou, foi a exclusão da base de cálculo daqueles valores que são computados como receita, mas, em verdade, não compõem o faturamento porque para ele concorrem, sendo em seguida transferidos para outra pessoa jurídica.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RIBEIRO GUEDES E MENDES PROD. EQUIPAMENTOS MÉDICOS PARA LABORATÓRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, quanto à decadência e à semestralidade, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

*Gilberto Cassuly*  
Gilberto Cassuly  
Relator

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



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

Recorrente : RIBEIRO GUEDES E MENDES PROD. EQUIPAMENTOS MÉDICOS  
PARA LABORATÓRIOS LTDA.

## RELATÓRIO

A Contribuinte em epigrafe foi autuada, em 22/03/2000, conforme o Auto de Infração de fls. 02/05, por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente ao período de 01/94 a 05/99. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$1.000.797,24, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 33/36, o autuante consignou que “as bases de cálculo da Cofins, apuradas pela empresa, foram diminuídas por exclusões das receitas brutas não previstas na legislação”. Afirmou que “referido princípio da não cumulatividade, citado pela contribuinte, verificado posteriormente, consiste em considerar como base de cálculo o valor das vendas menos o valor das compras efetuadas em cada mês”. Assim, aduziu não haver amparo legal para as exclusões promovidas pela contribuinte.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 38/55, aduzindo, preliminarmente, a decadência com relação aos valores lançados anteriormente a fevereiro de 1995. No mérito, alegou que “ao se exigir a Cofins na forma posta no lançamento restou desobedecida a técnica não-cumulativa”. Fez referência ao princípio da capacidade contributiva, à proibição de confisco. Citou o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, referindo-se às hipóteses em que a empresa repassa parte da receita para outra pessoa jurídica. Sustentou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 no tocante ao aumento da alíquota da COFINS e ao alargamento de sua base de cálculo. Aduziu a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, a impossibilidade de aplicação da Taxa SELIC, e o não cabimento da multa de 75%.

Resolveu, então, o delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, às fls. 73/81, julgar procedente em parte o lançamento, conforme a ementa:

**Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

*O prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação inicia-se na data do seu fato gerador, na hipótese de haver pagamento antecipado. (...)*

**Ementa: EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DE LEI.**

*A Administração é incompetente para controlar constitucionalidade e legalidade de atos do Poder Legislativo. (...)*

**Ementa: COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.**

*A contribuição para a Cofins é constitucionalmente cumulativa, por incidir sobre o faturamento da empresa contribuinte. (...)*

2



**Processo nº :** 10840.000834/00-97  
**Recurso nº :** 116.097  
**Acórdão nº :** 201-76.295

*Ementa: JUROS DE MORA. TAXA DO SELIC.*

*A exigência de juros de mora com base na taxa do Selic está de acordo com as disposições do Código Tributário Nacional.*

*MULTA.*

*As multas proporcionais incidentes sobre tributos não recolhidos têm caráter punitivo.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".*

Declarou a decadência com relação aos valores relativos aos meses de janeiro, junho e setembro a dezembro de 1994, e de janeiro e fevereiro de 1995.

Em Recurso Voluntário de fls. 94/113, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já trazidos, sustentando a possibilidade de o Conselho de Contribuintes proceder ao exame da legalidade e da constitucionalidade da questão posta a julgamento. Há decisão judicial (fls. 125/131), proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.02.014859-9, garantindo a interposição de recurso sem o depósito prévio de 30% da exigência fiscal.

Em 03/12/2001, a Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes resolveu converter o julgamento do recurso em diligência (fls. 143/148), determinando que a contribuinte esclarecesse qual o montante do que teria sido transferido para terceiro no período de vigência do referido dispositivo da Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 2º, III), indicando, efetivamente, quais os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica e que não compunham faturamento próprio.

Já em 12/04/2002 foram juntados os Documentos de fls. 134/142, informando o julgamento pelo TRF da 3ª Região do Processo nº 2000.61.02.014859-9, dando provimento à apelação e à remessa oficial, julgando constitucional a exigência do depósito prévio.

Baixado o processo à origem, a contribuinte foi intimada para cumprimento da diligência determinada, manifestando-se às fls. 153/156, aduzindo que os valores que foram computados como receita sua e transferidos para outra pessoa jurídica correspondem ao efetivo custo de aquisição das mercadorias comercializadas. Alega que "*grande parte da receita que ingressa no caixa da Recorrente é automaticamente direcionada ao pagamento das mercadorias adquiridas*". Aduz que o custo de aquisição da mercadoria é o valor repassado a terceiro e deve ser excluído da base de cálculo da COFINS. Requer seja recalculada a base de cálculo da contribuição, afirmando que: "*a) ou se calcula a COFINS sobre a diferença entre compras e vendas, mensalmente consideradas, conforme planilha ora anexada aos autos; ou b) se calcula a COFINS levando-se em conta a margem de lucro bruto, que é de 25% nesta atividade*".

Retornaram os autos da diligência determinada.

É o relatório.

3



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**, e **já havia sido conhecido**, eis que o estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, então MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (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 havia sido cumprido**, havendo, no entanto, **decisão judicial** amparando a contribuinte.

A decisão judicial que possibilitou o seguimento do recurso voluntário independentemente do depósito de 30% da exigência fiscal foi reformada, havendo o TRF da 3ª Região dado provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial, conforme Documentos de fls. 134/142, juntados em 12/04/2002.

No entanto, apreciaremos a matéria, porque o recurso voluntário **já havia sido conhecido**, sendo que neste momento a Câmara julgará questão já conhecida, analisando a diligência realizada.

Esta Câmara entendeu necessário que a contribuinte esclarecesse quais foram os valores transferidos para terceiro no período de vigência do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, indicando, efetivamente, quais os valores que, computados como receita, foram transferidos para outra pessoa jurídica e que não compunham faturamento próprio.

Realizada a diligência determinada, a contribuinte se manifestou aduzindo que os valores que foram computados como receita sua e transferidos para outra pessoa jurídica correspondem ao efetivo custo de aquisição das mercadorias comercializadas. Alegou que *“grande parte da receita que ingressa no caixa da Recorrente é automaticamente direcionada ao pagamento das mercadorias adquiridas”*. Aduziu que o custo de aquisição da mercadoria é o valor repassado a terceiro e deve ser excluído da base de cálculo da COFINS. Requereu fosse recalculada a base de cálculo da contribuição, afirmando que: *“a) ou se calcula a COFINS sobre a diferença entre compras e vendas, mensalmente consideradas, conforme planilha ora anexada aos autos; ou b) se calcula a COFINS levando-se em conta a margem de lucro bruto, que é de 25% nesta atividade”*.

DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A decisão da DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento, já tendo excluído os valores relativos aos meses de janeiro, junho e setembro a dezembro de 1994, e de janeiro e fevereiro de 1995. Pelo mesmo motivo então fundamentado, deve também ser declarada a decadência com relação ao valor referente a agosto de 1994.

Constatamos que o presente Auto de Infração foi lavrado em **22/03/2000**, lançando valores compreendidos entre janeiro de 1994 e maio de 1999, o que leva à conclusão de estarem alguns períodos atingidos pela decadência.

*scu*

*D.* 4



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

**Destarte, não podendo aplicar outro prazo decadencial para o Fisco constituir seus créditos tributários, senão o estampado no CTN, declaramos decaído no direito de lançar valores referentes aos fatos geradores anteriores a 22/03/1995.**

**DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS**

A contribuinte referiu-se à questão da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo da COFINS. Sabe-se que o ICMS compõe o custo do produto, e dele não pode ser separado. O ICMS é um imposto próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo imposto próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ), compõe o custo, e como tal a base de cálculo das contribuições.

Seguindo entendimento adotado pela jurisprudência, devemos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias é considerado receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos. Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

No que tange à presente questão, é forçoso que se discuta se é ou não o ICMS um imposto próprio. Em não sendo o ICMS um imposto próprio, comportando o repasse (a chamada repercussão), não pode ser considerado como parte do preço, sendo o contribuinte (industrial ou comerciante) mero depositário, não podendo, portanto, jamais compor a base de cálculo de qualquer outro tributo ou contribuição.

No entanto, em sendo imposto próprio, quer dizer, de responsabilidade exclusiva do contribuinte (industrial ou comerciante), pode compor a base de cálculo das contribuições.

Essa discussão foi pacificada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que, após inúmeros julgamentos em sede de compor o ICMS a base de cálculo das Contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL, editou as Súmulas nºs 68 e 94, que dizem:

*"68 - A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.*

*94 - A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL."*

Aliomar Baleeiro, em seu "Direito Tributário Brasileiro" (Forense, 10ª ed., p. 245), já dizia que:

*"Mesmo que discriminado nos documentos fiscais, o ICM cobrado nas operações anteriores sobre o mesmo artigo de comércio é computado nos custos, para base de cálculo."*

O tema gerou grandes discussões no Superior Tribunal de justiça. No entanto, a matéria pacificou-se, sendo um dos responsáveis por este posicionamento o Ministro Ilmar Galvão, que hoje compõe os quadros do STF. O Ministro-Relator do RE nº 8.541-SP (R. nº 91.031976) julgado em 22.05.91, em seu voto, assim se manifestou:

5



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

*“Ora, é sabido que o ICM - diferentemente do que ocorre com o IPI - encontra-se incluído no preço de venda das mercadorias, contribuindo para a sua formação, ao lado do custo, das despesas de seguro, de transporte, etc, que também constituem encargos do produtor ou do distribuidor.*

(...)

*Veja-se que o destaque do ICM quando da emissão das notas fiscais não tem outro efeito senão indicar a parcela a ser recuperada, a esse título, pelo adquirente da mercadoria, se for o caso, já que se trata de tributo não acumulável.*

*No IPI, ao revés, o tributo não concorre para a formação do preço, sendo registrado ao lado deste nos documentos de venda de mercadoria, de maneira distinta, não integrando, por isso, o faturamento. Em relação a esse imposto, o vendedor figura como mero agente arrecadador, com a responsabilidade de fiel depositário que o sujeita, no caso de inadimplemento de sua obrigação, à prisão administrativa e às penas do crime de apropriação indébita”. (grifamos)*

Já na decisão do RE nº 16.841-DF (R. nº 91.0024074-5), prolatada em 17.02.92, o Relator Ministro Garcia Vieira, em seu voto, também defendeu o ICMS como imposto próprio. Transcrevemos parte de seu voto, onde cita, inclusive, voto do eminente Ministro Eduardo Ribeiro, no REO nº 106.632/SP:

*“Contribuinte do imposto, vale repetir, é o comerciante e não o adquirente do bem. Trata-se de despesa que, como muitas outras, onera sua atividade e da qual haverá de compensar no próprio exercício dela.” (grifamos)*

Quando se julgava a inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL, nos autos do RE nº 16.521-DF (Reg. nº 91.0023655-1) o Exmo. Relator, Ministro Garcia Vieira, em 21.02.92, asseverou que:

*“Como o ICM integra o preço da mercadoria para qualquer efeito, ele faz parte da receita bruta, base de cálculo do Finsocial.”*

Assim, o ICMS, após inúmeras decisões do Superior Tribunal de justiça, que culminaram nas Súmulas nºs 68 e 94, tomou outro enfoque, caracterizando-se como um imposto próprio, ou seja, um imposto que é suportado pelo próprio contribuinte, não lhe sendo mais inerente o fenômeno da repercussão.

Como imposto próprio, o ICMS passa a ser visto com outros olhos, não se sujeitando mais, como dantes se entendia, ao princípio do art. 166 do CTN, onde se exigia a comprovação de haver o contribuinte assumido o encargo. Se é próprio, é óbvio que não houve o repasse do encargo.

Mais recentemente, o DD. Des. Guerrieri Rezende, do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, da Sétima Câmara de Direito Público, nos autos da Ap. Cv. nº 28.578-5/0, destacou em seu voto:

*“Os Tribunais Superiores já decidiram, a propósito, o tema, dispondo que a repercussão genérica aos consumidores, que suportam todos os componentes do*

*SOU*

*D.*



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

*preço, não equivale à transferência a que alude o artigo 166, do Código Tributário Nacional, e assim não desobriga o fisco da restituição do indébito."*

Zelmo Denari, em Parecer publicado no "Caderno de Pesquisas Tributárias" nº 8, intitulado "Repetição do Indébito" (Resenha Tributária - SP, 1983, p. 121 e seguinte), também entende que as disposições contidas no art. 166 do CTN não se aplicam ao ICMS, em razão de que o imposto grava internamente o preço da mercadoria, enquanto que o IPI (com o qual sempre se procurou traçar um parâmetro) grava por fora o preço da mercadoria, podendo ser dissociado do preço final do produto:

*"De quanto dissemos no título anterior, essa disposição normativa parece inaplicável ao ICM e ao ISS, pois, como visto, são tributos subsumidos no preço da mercadoria ou serviço, insusceptíveis de dissociação e, por via de consequência, de transferência de indébito.*

*Assim sendo, parece razoável concluir que, sobrevindo causa de repetição (v.g., erro de cálculo ou de interpretação na aplicação da legislação tributária), o contribuinte do ICM ou do ISS pode exercer autonomamente o seu direito, sem observância dos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 166 do CTN."*

Dizer que sempre haverá a transferência do ônus do ICMS, pelo fato de que a legislação prevê a indicação do montante do imposto em todas as operações sujeitas à sua incidência, não é acertada. A indicação serve somente para assegurar o direito ao crédito do imposto acumulado até o momento da venda, preservando-se, assim, o princípio da não-cumulatividade. Nem por isso dir-se-á que o montante do imposto será transferido efetivamente.

Assim, observamos que o ICMS, que, na verdade, não incide à alíquota de 17% (ou outra, conforme o caso), mas sim à alíquota de 17% sobre 117%, eis que calculado por dentro.

É dizer, o ICMS compõe o custo do produto, e dele não pode ser separado. O ICMS é um imposto próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo imposto próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ), compõe o custo, e como tal a base de cálculo das contribuições.

Seguindo entendimento adotado pela jurisprudência, devemos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias é considerado receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos. Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é pacífica no sentido de não ser possível a declaração de inconstitucionalidade de lei em sede de processo administrativo.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

Assim, não há possibilidade de arguição de inconstitucionalidade de norma legal em sede de processo administrativo. Ademais, *in casu*, há decisão do Eg. STF, em julgamento de Ação Direta de Constitucionalidade nº 1-1, pela qual foram declarados constitucionais os artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões “A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social” contidas no artigo 9º, e das expressões “Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...” constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70/91.

A respeito de tal assunto, este Segundo Conselho de Contribuintes, por sua Primeira Câmara, ao julgar o Recurso nº 101.170, Processo nº 10940.000965/94-35, Relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Acórdão nº 201-72.176, em Sessão no dia 10/11/98, decidiu:

**“COFINS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, ‘a’, e III, ‘b’, da Constituição Federal. LEI COMPLEMENTAR Nº. 70/91 - O Supremo Tribunal Federal, em ADIN nº 1-1-DF, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 01/12/93, DJU de 16.06.95, Lex JSTFv. 214, pp. 75/121, decidiu pela constitucionalidade da lei, nos seguintes pontos: inexistência de bitributação com o PIS, embora incidam sobre a mesma base de cálculo (faturamento); não-cumulatividade com outros impostos, uma vez que a sua origem e a fonte de validade é o artigo 195, I, da Constituição Federal, e não o artigo 195, § 4º; irrelevância de sua arrecadação ser promovida pela Secretaria da Receita Federal, por se tratar de medida objetivando racionalizar o controle da exação, não alterando sua natureza e destinação dos respectivos valores. BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO DO ICMS - O ICMS integra a base de cálculo da COFINS por compor o preço do produto e não se incluir nas hipóteses elencadas no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. MULTA DE OFÍCIO - Reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional. Recurso provido em parte.”** (grifamos)

**DA EXCLUSÃO DOS VALORES QUE, COMPUTADOS COMO RECEITA, FORAM TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA**

Conforme já relatado, esta Câmara entendeu necessário que a contribuinte esclarecesse quais foram os valores transferidos para terceira pessoa jurídica no período de vigência do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, indicando, efetivamente, quais os valores que, computados como receita, foram transferidos para outra pessoa jurídica e que não compunham faturamento próprio.

Com efeito, com o advento da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, ficou disposto que:



**Processo nº :** 10840.000834/00-97  
**Recurso nº :** 116.097  
**Acórdão nº :** 201-76.295

*“Art 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo curso de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenha sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.” (grifamos)*

Entretanto, essa norma inovadora teve “vida curta”, eis que a Medida Provisória nº 1991-18, de 09/06/2000, assim dispôs:

*“Art. 47. Ficam revogados:*

*(...)*

*IV - a partir da publicação desta Medida Provisória:*

*(...)*

*b) o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.”*

Ora, facilmente se entende que, caso não estivesse vigendo, em todos os seus termos, produzindo os legais efeitos, não haveria qualquer necessidade de revogação. Temos, então, como certo, que, entre a publicação e o início de vigência do inciso III do § 2º do art. 3º e a sua revogação através da Medida Provisória 1991-18, os seus dispositivos foram aplicáveis e geraram efeitos, devendo ser respeitada, ainda, a anterioridade tributária.

Assim, com a redação do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, a contar da sua vigência, foi possível a exclusão, da base de cálculo da COFINS (e do PIS), dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.



**Processo nº :** 10840.000834/00-97  
**Recurso nº :** 116.097  
**Acórdão nº :** 201-76.295

No entanto, cumprindo a diligência determinada, a contribuinte não esclareceu quais foram os valores transferidos para terceira pessoa jurídica no período de vigência do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98. **O recorrente não indicou, efetivamente, quais os valores que, computados como receita, foram transferidos para outra pessoa jurídica e que não compunham faturamento próprio.**

Limitou-se a dizer que, para o cálculo da contribuição, “a) *ou se calcula a COFINS sobre a diferença entre compras e vendas, mensalmente consideradas, conforme planilha ora anexada aos autos; ou b) se calcula a COFINS levando-se em conta a margem de lucro bruto, que é de 25% nesta atividade*”.

Contudo, não foi nesse sentido a diligência proposta por esta Câmara.

O entendimento que firmamos a respeito da matéria é no sentido de que podem ser excluídos os valores relativos ao repasse do montante recebido no mesmo contrato, caso das subempreiteiras e contratos plúrimos.

Assim, não se trata exatamente de não-cumulatividade do tributo, mas de exclusão dos valores que concorreram para o faturamento. O que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, autorizou foi a exclusão da base de cálculo daqueles valores que são computados como receita, mas, em verdade, não compõem o faturamento porque para ele concorrem, sendo em seguida transferidos para outra pessoa jurídica.

Portanto, também neste item, não merece acolhimento a argumentação da contribuinte.

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.

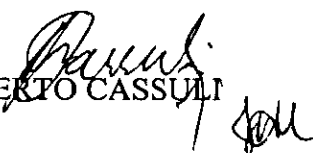
Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para:

a) declarar a decadência do direito de o Fisco constituir crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores a 22/03/1995; e

b) manter o lançamento, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002.

  
GILBERTO CASSULI



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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.”* (artigo 45, *caput*, inciso I) (grifamos).

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 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



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

do significado normativo do que antes existia<sup>1</sup>. 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*”<sup>2</sup>.

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*”<sup>3</sup>; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... *lei complementar do ponto-de-vista material*”<sup>4</sup>; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “*Lei Complementar no sentido meramente material*...”<sup>5</sup>; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... *eficácia de lei complementar*”<sup>6</sup>.

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 CARRAZZA<sup>7</sup> e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES<sup>8</sup>. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO<sup>9</sup> e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

<sup>3</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

<sup>4</sup> Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

<sup>5</sup> Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.

<sup>7</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

<sup>8</sup> Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

<sup>9</sup> A Contribuição para o PIS, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

<sup>10</sup> 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



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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*”<sup>11</sup>.

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 exegético, 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 CARVALHO<sup>12</sup>).

### 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 CARVALHO<sup>13</sup>); 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)<sup>14</sup>, 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.*”<sup>15</sup>.

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.*”<sup>16</sup> E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o **Princípio da Federação** (artigos 1º; 18, “caput”; e 25), cláusula intangível

<sup>11</sup> DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

<sup>12</sup> *Op. cit.*, p. 106.

<sup>13</sup> **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

<sup>14</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.

<sup>15</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>16</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 35.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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.<sup>17</sup>

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 espancar 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 dispõem sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'*”<sup>18</sup>. 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 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*”<sup>19</sup>. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 54, out/dez/1990, p. 102-104.

<sup>18</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 754-755.

<sup>19</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 208-209.

<sup>20</sup> *Normas...*, *op. cit.*, p. 105 e 107.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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 CARRAZZA<sup>21</sup>); "... 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 ESTEVES<sup>22</sup>); "... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES<sup>23</sup>). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA<sup>24</sup> e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA.<sup>25</sup>

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.*"<sup>26</sup>

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 de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União.*"<sup>27</sup>

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**

<sup>21</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 767.

<sup>22</sup> Normas..., *op. cit.*, p. 111.

<sup>23</sup> COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

<sup>26</sup> Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

<sup>27</sup> Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, *Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

**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).<sup>28</sup>

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 BALERA<sup>29</sup>); "*... 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 ESTEVES<sup>30</sup>); "*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 NEVES<sup>31</sup>); "*... 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 CARRAZZA<sup>32</sup>).

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 108-04.120<sup>33</sup>.

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**

<sup>28</sup> Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

<sup>29</sup> Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

<sup>30</sup> Normas..., p. 111.

<sup>31</sup> COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

<sup>32</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 767.

<sup>33</sup> O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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*".<sup>34</sup>

#### 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?

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de "*procelosa*"<sup>35</sup>.

#### 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*

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> 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.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

*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)."*<sup>36</sup>

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"*.<sup>37</sup> 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"*.<sup>38</sup> 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 ..."*.<sup>39</sup>

**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 ..."*.<sup>40</sup> Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais,

<sup>36</sup> 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.

<sup>37</sup> 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.

<sup>38</sup> 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.

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLDO 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.

*sol*



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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”*.<sup>41</sup> 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 ...”.<sup>42</sup>**

**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”*,<sup>43</sup> posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano.<sup>44</sup> 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 sexto mês anterior ...”*.<sup>45</sup> 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 ...”*<sup>46</sup>; 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 ...”*.<sup>47</sup>

<sup>41</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

<sup>42</sup> Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.

<sup>43</sup> A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 1, out. 1995, p. 12.

<sup>44</sup> 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...”*

<sup>45</sup> Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

<sup>46</sup> A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

<sup>47</sup> 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).



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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).<sup>48</sup>

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);<sup>49</sup> na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: "Não há dúvida de que a norma sob exame está *pessimamente redigida*".<sup>50</sup>

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 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).<sup>51</sup>

**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,<sup>52</sup> mas por motivos "... de técnica impositiva ...", uma vez "...

<sup>48</sup> 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.

<sup>49</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 4

<sup>50</sup> Parecer PGFN/CAT nº 437/98, *apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11.

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

*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.<sup>53</sup> 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"*.<sup>54</sup>

**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.<sup>55</sup>

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

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,<sup>56</sup> 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 ..."*.<sup>57</sup>

Com efeito, é com **PAULO DE BARROS CARVALHO** que tivemos a **construção acabada desse binômio** como apto a *"... revelar a natureza própria do tributo ..."*,

<sup>53</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 4.

<sup>54</sup> Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, *in A Contribuição ao PIS*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

<sup>55</sup> JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.

<sup>56</sup> 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..."*

<sup>57</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

individualizando-o em face dos demais, e como apto a permitir-nos "... ingressar na intimidade estrutural da figura tributária ...".<sup>58</sup> 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)".<sup>59</sup>

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de "... una precisa relación lógica ...",<sup>60</sup> por isso, PAULO DE BARROS cogita de uma "... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo".<sup>61</sup> 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 CARVALHO<sup>62</sup>); uma relação "vinculada directamente" (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH<sup>63</sup>); uma relação "estrechamente entroncada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA<sup>64</sup>); uma relação "estrechamente identificada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA<sup>65</sup>); uma relação de "congruência" (JUAN RAMALLO MASSANET<sup>66</sup>); e "... uma relação de pertinência ou inerência ..." (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>67</sup>).

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 ...".<sup>68</sup> 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".<sup>69</sup>

<sup>58</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

<sup>59</sup> A Regra-Matriz..., p. 67.

<sup>60</sup> Ordenamiento Tributario Español, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

<sup>61</sup> Curso..., op. cit., p. 29.

<sup>62</sup> Curso..., op. cit., p. 328; Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

<sup>63</sup> 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.

<sup>64</sup> Apud idem, ibidem, loc cit.

<sup>65</sup> Apud idem, ibidem, loc cit.

<sup>66</sup> Hecho Imponible..., op. cit., p. 31.

<sup>67</sup> Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

<sup>68</sup> IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.

<sup>69</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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)<sup>70</sup>.

**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*".<sup>71</sup>

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*",<sup>72</sup> 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,<sup>73</sup> diante da hipótese de incidência "*adquirir renda em 2002*", a base de cálculo seria, espantosamente, "*a renda adquirida em 1996*"!

Tal disparate constituiria irrecusável "*... desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>74</sup>), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>75</sup>), na "*... desfiguração da incidência ...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>76</sup>), na "*... distorção do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>77</sup>), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>78</sup>), na

<sup>70</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 326.

<sup>71</sup> Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária*, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

<sup>72</sup> É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – *A Contribuição...*, *op. cit.*, p. 141-142.

<sup>73</sup> Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

<sup>74</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 180.

<sup>75</sup> 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.

<sup>76</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 179.

<sup>77</sup> *Fato Gerador...*, *op. cit.*, p. 79.

<sup>78</sup> AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, *loc. cit.*; MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, *op. cit.*, p. 248 e 250.

*Stu*



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER<sup>79</sup>), obstando, definitivamente, sua exigibilidade, como registra convicta e procedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... podemos tranquilamente 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".<sup>80</sup>

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 adjectiva como "... incontornável ...",<sup>81</sup> e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "... irremissível ...".<sup>82</sup>

##### 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 ...",<sup>83</sup> e, ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva.<sup>84</sup>

<sup>79</sup> 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.

<sup>80</sup> *ICMS...*, *op. cit.*, p. 98.

<sup>81</sup> *A Contribuição...*, *op. cit.*, p. 172.

<sup>82</sup> *ICMS...*, *op. cit.*, p. 98.

<sup>83</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 67.

<sup>84</sup> 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.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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.<sup>85</sup> 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 “*eqüidade 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.<sup>86</sup>

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 CARVALHO<sup>87</sup>), ainda hoje, “... *hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>88</sup>), constitui “... *uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA<sup>89</sup>), “... *representa um desdobramento do princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>90</sup>). 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 COSTA<sup>91</sup>), mas, sobretudo, a condição de “... *subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ...*” (MARCIANO SEABRA DE GODOI<sup>92</sup>).

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 ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO – “... *a isonomia se*

<sup>85</sup> *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.

<sup>86</sup> *Elisão Tributária e Função Administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

<sup>87</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

<sup>88</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

<sup>89</sup> *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

<sup>90</sup> *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

<sup>91</sup> *Princípio...*, *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

<sup>92</sup> *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

*consagra como o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais”<sup>93</sup> - 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 Brasileira<sup>94</sup>! 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”.<sup>95</sup>*

**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 ...”,<sup>96</sup> um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático,<sup>97</sup> que desnatura a hipótese de incidência, e, uma vez desnaturada a hipótese, “... estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva ...”.<sup>98</sup> De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “... desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva” (grifamos),<sup>99</sup> 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).<sup>100</sup>

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

<sup>93</sup> O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

<sup>94</sup> A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

<sup>95</sup> Ordenamiento..., op. cit., p. 81.

<sup>96</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

<sup>97</sup> Sujeição..., op. cit., p. 247.

<sup>98</sup> Ibidem, p. 253.

<sup>99</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 181.

<sup>100</sup> Ordenamiento..., op. cit., p. 449.



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

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"*<sup>101</sup>

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.

E com todo o respeito devido pelo orientado ao orientador,<sup>102</sup> 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 DÓRIA<sup>103</sup>). 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"*.<sup>104</sup> Se é verdade que o Direito *"... tem o condão de construir suas próprias realidades ..."*, como já defendemos

<sup>101</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>102</sup> 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.

<sup>103</sup> *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.

<sup>104</sup> *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, *Editorial de Derecho Financiero*, 1970, p. 15-16 e 32.

*JCU*



Processo nº : 10840.000834/00-97  
Recurso nº : 116.097  
Acórdão nº : 201-76.295

no passado,<sup>105</sup> 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 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*"<sup>106</sup>; 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*".<sup>107</sup>

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*".<sup>108</sup>

## 7. Conclusão

<sup>105</sup> A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 80.

<sup>106</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

<sup>107</sup> Recurso Especial nº 144.708 - *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.

<sup>108</sup> A Contribuição..., *op. cit.*, p. 173.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº :** 10840.000834/00-97  
**Recurso nº :** 116.097  
**Acórdão nº :** 201-76.295

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 20 de agosto de 2002.

  
JOSE ROBERTO VIEIRA 