



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União
de 23 / 32 / 2002
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

Recorrente : REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP / 201 - 112.267

PIS - AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO - DECADÊNCIA - NÃO RECEPÇÃO PELA CF/88 DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO DL. Nº 2.052/83 - NÃO É APLICÁVEL O ART. 45 DA 8.212/91 - BASE DE CÁLCULO - FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, SEM CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. Somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (alínea b, inciso III, do art. 146 da CF/88). Não pode ser aplicado o art. 45 da Lei nº 8.212/91.
2. O DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, no que tange ao prazo decadencial para a constituição do 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.
3. A base de cálculo da contribuição foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico não corrigido monetariamente.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO MATERIAIS ELÉTRICOS 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, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Gilberto Cassuk
Gilberto Cassuk

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Serafim Fernandes Corrêa, Antônio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

cl/opr



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

Recorrente : REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada, em 25/02/1997, conforme Auto de Infração de fls. 79/82, por "*FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL*", referente a períodos compreendidos entre 01/90 a 07/96. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$ 918.263,51, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

Inconformada, a empresa apresentou sua impugnação, fls. 85/110, aduzindo que os períodos anteriores a 25/02/92 foram atingidos pela decadência, e no mérito alegou que foi aplicada alíquota que não estava em vigor para calcular o PIS no período entre janeiro de 1990 e setembro de 1995; afirma que houve mudança de critério jurídico por parte do Fisco, resultando revisão de lançamento por erro de direito, eis que antes era exigida a alíquota de 0,65%, e agora é exigida a diferença por aplicação de outra alíquota. Fundamenta, então, a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito, e a inexigibilidade da variação da TR.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP, às fls. 221/227, julgar procedente o lançamento, conforme a ementa:

"PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O prazo para a homologação do lançamento das contribuições sociais é fixado por lei ordinária, com competência outorgada pelo CTN.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O pagamento a que está obrigado o contribuinte não redunde em lançamento, o qual ocorre somente após a homologação expressa pelo Fisco, ou com o decurso do prazo fixado pela lei para que se dê a homologação tácita.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Aduz que a alíquota prevista na LC nº 7/70 ficou restabelecida com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88. Determinou a exclusão dos juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91.

Em recurso voluntário, às fls. 231/257, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos. Às fls. 259/261 há cópia de decisão judicial, proferida nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.00.011393-9, deferindo liminar, autorizando a impetrante (contribuinte) a interpor recurso administrativo sem o prévio depósito de 30%.

É o relatório. *YAL*



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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, entretanto, **medida judicial** amparando a contribuinte. Assim, **conheço do recurso**.

A empresa contribuinte, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento do PIS referente a períodos compreendidos entre 01/90 a 07/96. Atacou o Auto de Infração aduzindo matéria preliminar e de mérito.

**DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

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 5 (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, inovarem no ordenamento jurídico afrontando a Carta Magna, por tratar de assunto reservado a espécie de lei diversa, havendo, no caso, interferência do legislador ordinário, ou do Poder Executivo. *scu*

G.:



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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 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 Eminentíssimo 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 ementa:

"ARGUIÇÃO 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 107.768 em 18/08/99, cujo Relator foi 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. Decaído 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 decidiu, em relato do Ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, ao julgar o Recurso 114.836, em 24/01/2001, Acórdão nº 201-74.214:

"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 PIS correspondente a uma 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,

4



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

*não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 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 25/02/1997, lançando valores compreendidos entre janeiro de 1990 e julho de 1996, 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 no direito de lançar valores referentes aos fatos geradores anteriores a 25/02/1992.

Com relação à alegação da contribuinte de que houve alteração de critério jurídico, sendo que o auto de infração aplica alíquota diferente daquela aplicada pela contribuinte quando do recolhimento da exação, razão não assiste à contribuinte. É que foi aplicada a legislação então vigente, ou que, especificamente, voltou a reger, com efeitos *ex tunc*, a contribuição em exame, do que trataremos mais detalhadamente adiante.

Agora, com relação aos períodos lançados não atingidos pela decadência, deve ser feita a ressalva no que tange à apuração destes créditos tributários.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

Devemos tecer as necessárias considerações acerca da chamada semestralidade do PIS, que, por força da suspensão da execução dos Decretos-Leis nº 2.445, de 26/06/1988, e nº 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.

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.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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, a falta de previsão legal não permite que se corrija monetariamente, e, talvez mais relevante, foi exatamente a não correção monetária do valor apurado como faturamento no sexto mês anterior ao fato gerador *in concreto* que o legislador pretendeu que fosse a base de cálculo. 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 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 prazo 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 nº 7.691/88, nº 7.799/89, nº 8.012/90, nº 8.019/90, nº 8.218/91, nº 8.383/91, nº 8.850/94, nº 9.065/95, nº 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.

SM

A.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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 7/70, permanecendo, incólume neste aspecto, como sendo o faturamento do sexto mês anterior à hipótese de incidência.

Vamos ao encontro da posição do STJ, quando se manifestou pelo julgamento do Resp nº 240.936/RS, Relator o Eminentíssimo Ministro José Delgado, cuja ementa (DJU 15/05/2000) 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. *SM*

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 : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

Em que pese toda a argumentação esposada, cediça da Fazenda Pública, o Fisco passou a suscitar questões que enviessem a melhor interpretação do tema, entendimento que, inclusive, foi sempre 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 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 2/71, 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 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 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



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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 mingua 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 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:

“PIS – A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Precedentes do STJ – Respeciais 240.938/RS e 255.520/RS – e CSRF – 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 E. STJ, assim, que da data de sua criação até ao advento da MP 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

G.: 9



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

4. Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

Recurso especial improvido.” (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 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.

Então, com relação ao período lançado não atingido pela decadência, deve ser aplicada a alíquota de 0,75%, conforme a LC nº 7/70, que voltou a reger a exação. A base de cálculo, como exposto, deve ser apurada conforme a sistemática da semestralidade, para então chegar-se ao valor devido.

As multas aplicadas em lançamento de ofício, no caso de não recolhimento apurado em fiscalização, não merecem reparos, conforme fundamentado na decisão da DRJ.

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 pelo PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para:

a) declarar decaído o direito de o Fisco constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores anteriores a 25/02/1992;

b) negar provimento à alegação da contribuinte, com relação à impossibilidade de aplicação da alíquota exigida pelo Fisco; e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.004870/97-21

Recurso nº : 112.267

Acórdão nº : 201-76.008

c) determinar que o crédito tributário referente ao período não atingido pela decadência seja apurado em conformidade com a sistemática da semestralidade do PIS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002.


GILBERTO CASSOLI



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

SEMESTRALIDADE DO PIS

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta câmara, no ano de 2001, 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”².

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)”³.

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”⁴

² 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.

³ 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.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

1.212/95...”; de cujo voto se extrai: “Constata-se, portanto, que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência”⁴. 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”⁵. Confluyente 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...”⁶.

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...”⁷. Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo depõe JORGE FREIRE: “O Acórdão nº 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 Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido”⁸. 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...”⁹.

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

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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.

⁸ Voto..., op. cit., p. 4-5, nota nº 3.

⁹ Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, op. cit., p. 1.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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”¹⁰; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano¹¹. 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...”¹². 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...”¹³; 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...”¹⁴

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)¹⁵.

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 Conselho de Contribuintes: “...sempre averbeei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão” (sic)¹⁶; na esteira, aliás, do reconhecimento

¹⁰ A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 1, out. 1995, p. 12.

¹¹ 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...”

¹² Contribuição..., op. cit., p. 19-20.

¹³ A Semestralidade..., op. cit., p. 11 e 16.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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.

¹⁶ Voto..., op. cit., p. 4



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: “*Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida*”¹⁷.

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.

Dá 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 ALCINDO SARDINHA BRAZ: “*...Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador*” (sic)¹⁸.

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 ANDRADE¹⁹; 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 anterior²⁰. 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*”²¹.

Também os tribunais administrativos já encampam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo 2º Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 210-72.229, votado por maioria em 11.11.1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado por unanimidade em 10.12.1998²².

¹⁷ Parecer PGFN/CAT nº 437/98, apud AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., op. cit., p. 11.

¹⁸ 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.

¹⁹ A Base de Cálculo..., op. cit., p. 12.

²⁰ Voto..., op. cit., p. 4.

²¹ Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, in **A Contribuição ao PIS**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

²² JORGE FREIRE, Voto..., op. cit., p. 4, nota nº 2.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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 incidência²³; 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..."*²⁴.

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..."*²⁵. 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)"*²⁶.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"...una precisa relación lógica..."*²⁷; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma *"...associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"*²⁸. 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 CARVALHO²⁹); uma relação *"vinculada directamente"* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH³⁰); uma relação *"estrechamente entroncada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA³¹); uma relação *"estrechamente identificada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA³²); uma relação de *"congruencia"* (JUAN RAMALLO MASSANET³³); *"...una relación de pertinência ou inerência..."* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³⁴).

²³ 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..."*

²⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.

²⁵ *Curso de Direito Tributário*, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

²⁶ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

²⁷ *Ordenamiento Tributario Español*, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

²⁸ *Curso...*, *op. cit.*, p. 29.

²⁹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 328; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

³⁰ *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.

³¹ *Apud idem*, *ibidem*, *loc cit.*

³² *Apud idem*, *ibidem*, *loc cit.*



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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...*"³⁵. 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*"³⁶.

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)³⁷.

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*"³⁸.

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*"³⁹, 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 Renda⁴⁰, 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 CARVALHO⁴¹), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁴²), *scd*

³³ *Hecho Imponible...*, op. cit., p. 31.

³⁴ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6.ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

³⁵ IPI – Hipótese de Incidência, *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.

³⁶ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

³⁷ *Curso...*, op. cit., p. 326.

³⁸ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária*, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

³⁹ É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – *A Contribuição...*, op. cit., p. 141-142.

⁴⁰ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

⁴¹ *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 180.

⁴² 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 –




Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

na "...*desfiguração da incidência...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴³), na "...*distorção do fato gerador...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴⁴), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁵), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁴⁶); 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*"⁴⁷.

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 nitida **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 "...*incontornável...*"⁴⁸, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "...*irremissível...*"⁴⁹.

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...*"⁵⁰; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU 

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.

⁴³ *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 179.

⁴⁴ *Fato Gerador...*, *op. cit.*, p. 79.

⁴⁵ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, *loc. cit.*; MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, *op. cit.*, p. 248 e 250.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ *ICMS...*, *op. cit.*, p. 98.

⁴⁸ *A Contribuição...*, *op. cit.*, p. 172.

⁴⁹ *ICMS...*, *op. cit.*, p. 98.

⁵⁰ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 67.



Processo nº : 10880.004870/97-21

Recurso nº : 112.267

Acórdão nº : 201-76.008

MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva⁵¹.

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 sentido⁵². 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 PEREIRA⁵³.

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 CARVALHO⁵⁴), ainda hoje “...*hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵⁵), constitui “...*uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA⁵⁶), “...*representa um desdobramento do princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁵⁷). 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 COSTA⁵⁸), mas sobretudo a condição de “...*subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária...*” (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁵⁹).

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*”

⁵¹ 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.

⁵² *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.

⁵³ *Elisão Tributária e Função Administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

⁵⁴ *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

⁵⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

⁵⁶ *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

⁵⁷ *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

⁵⁸ *Princípio...*, *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

⁵⁹ *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

*consagra como o maior dos principios garantidores dos direitos individuais*⁶⁰ - e a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, inspirado em FRANCISCO CAMPOS, define a isonomia como *"...o protoprincipio..."*, *"...o outro nome da Justiça"*, a própria síntese da Constituição Brasileira⁶¹ ! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a *"...transcendencia dogmática..."* da capacidade contributiva, concluindo que ela *"...es la verdadera estrella polar del tributarista"*⁶².

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..."*⁶³; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático⁶⁴, que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, *"...estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva..."*⁶⁵. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal *"...desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva"* (grifamos)⁶⁶, 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)⁶⁷

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

⁶⁰ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

⁶¹ A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

⁶² Ordenamiento..., op. cit., p. 81.

⁶³ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

⁶⁴ Sujeição..., op. cit., p. 247.

⁶⁵ Ibidem, p. 253.

⁶⁶ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 181.

⁶⁷ Ordenamiento..., op. cit., p. 449.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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 impositiva 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"*⁶⁸.

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 orientador⁶⁹, 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 DÓRIA⁷⁰). 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"*⁷¹. Se é verdade que o Direito *"...tem o condão de construir suas próprias realidades..."*, como já defendemos no passado⁷², 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**

⁶⁸ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ *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.

⁷¹ *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

⁷² *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 80.



Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : 112.267
Acórdão nº : 201-76.008

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"⁷³; 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"⁷⁴.

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"⁷⁵.

Conclusão

Essas as razões pelas quais, a partir de hoje, abandonamos a inteligência da semestralidade da Contribuição para o PIS como base de cálculo, passando decididamente a entendê-la como prazo de recolhimento.

É o nosso voto.

Sala das sessões, em 20 de março de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA 

⁷³ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

⁷⁴ Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.

⁷⁵ A Contribuição..., *op. cit.*, p. 173.