



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União  
de 34 / 05 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

Recorrente : SERRANA PARTICIPAÇÕES S/A  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
**RECURSO ESPECIAL**  
Nº RP/201-118 267

**PIS/PASEP - TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO** – Nos pedidos de restituição de PIS/PASEP recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 em valores maiores do que os devidos com base na Lei Complementar nº 08/70, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos conta-se a partir da data do ato que concedeu ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição, assim entendida a data da publicação da Resolução nº 49, de 09.10.95, do Senado Federal, ou seja, 10.10.95.

**SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DAS LEIS COMPLEMENTARES NºS 07/70 E 08/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95** - Com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal nº 49/95, prevalecem as regras da Lei Complementar nº 07/70, em relação ao PIS, e da Lei Complementar nº 08/70 e do Decreto nº 71.618, de 26.12.72, em relação ao PASEP. Quanto ao PIS, a regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a um mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Já em relação ao PASEP, a contribuição será calculada, em cada mês, com base nas receitas e nas transferências apuradas no sexto mês anterior, nos termos do art. 14 do Decreto nº 71.618, de 26.12.72. Tais regras mantiveram-se incólumes até a Medida Provisória nº 1.212/95, de 28.11.95, a partir da qual a base de cálculo do PIS passou a ser o faturamento do mês e a do PASEP o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

**CÁLCULOS** – Nos pedidos de restituição, cabe à Secretaria da Receita Federal conferir os cálculos apresentados pelo contribuinte, em especial referentes às bases de cálculo e alíquotas correspondentes.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**SERRANA PARTICIPAÇÕES S/A.**



**Processo nº : 10880.024414/98-14**  
**Recurso nº : 118.267**  
**Acórdão nº : 201-76.005**

**ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento 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**

Serafim Fernandes Corrêa  
**Relator**

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

Eaal/cf



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

Recorrente : SERRANA PARTICIPAÇÕES S/A

### RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada solicitou restituição/compensação do PIS que teria recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 quando comparados com o que seria devido com base na Lei Complementar nº 7/70. Anexou planilha referente aos recolhimentos correspondentes ao período de julho a dezembro de 1988.

A DRF/São Paulo considerou o pedido ao alcance da decadência.

A contribuinte manifestou sua inconformidade à DRJ/Curitiba afirmando: a) serem inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88; b) não ter havido a decadência do direito de pleitear compensação; c) ter direito ao cálculo com base na semestralidade do PIS; e d) ter direito à inclusão da correção monetária com os expurgos inflacionários.

A DRJ/Curitiba-PR manteve o indeferimento sob os mesmos fundamentos.

Foi interposto, então, recurso a este Conselho.

Posteriormente, a recorrente pediu a suspensão do tramite do processo por trinta dias.

É o relatório.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
SERAFIM FERNANDES CORREA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A recorrente apresentou Pedido de Restituição de valores que teriam sido recolhidos a maior a título de PIS. Isto porque, com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, voltaram a valer as regras da Lei Complementar nº 7/70. Quando comparados os valores devidos com base na referida Lei Complementar com os recolhidos com base nos referidos Decretos-Leis, afirma a recorrente existir uma diferença recolhida a maior. É essa diferença que pleiteia de volta.

Seu pleito, no entanto, foi indeferido e por duas razões:

1. teria ocorrido a decadência nos termos do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, que estabeleceu como termo inicial do prazo decadencial de cinco anos a data da extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento; e
2. além disso, improcede o pedido, tendo em vista que considerou como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior.

Como se vê, duas são as questões em litígio.

A primeira, se houve ou não decadência, e a segunda, a definição de qual é a base de cálculo do PIS com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Incluo uma terceira questão, qual sejam, os cálculos, de vez que a recorrente pleiteia a inclusão dos chamados expurgos inflacionários.

Abordo, a seguir, as questões, separadamente.

**DECADÊNCIA**

A decisão recorrida considerou o período anterior, cinco anos para trás, a data do protocolo alcançado pela decadência, nos termos do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26.11.99, publicado no Diário Oficial da União de 30.11.99. Para tal ato, o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento haver sido efetuado com base em lei posteriormente considerada inconstitucional pelo STF, conta-se a partir da extinção do crédito tributário. Considera a decisão que a extinção ocorre com o pagamento, seguindo o entendimento do Parecer PGFN/nº 1.538/99.

Tal matéria tem merecido, pelo menos, quatro entendimentos.

O primeiro, de que o prazo conta-se da publicação da primeira decisão do STF, que considerou os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 inconstitucionais.

O segundo, consubstanciado no Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, que entende que o prazo do item anterior aplica-se aos contribuintes que foram parte na ação que declarou a inconstitucionalidade. No entanto, em relação aos demais, o termo inicial é o



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição. No caso, a data é da publicação da Resolução nº 49/95, de 09.10.95, do Senado Federal, ou seja, 10.10.95.

O terceiro é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, que se baseou no Parecer PGFN nº 1.538/99, qual seja, o de que o prazo conta-se da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.

O quarto é o de que o termo inicial conta-se da data da extinção e que a mesma ocorre cinco anos após o pagamento sem manifestação do Fisco.

Com todo o respeito por aqueles que entendem de forma diferente, filio-me à segunda corrente. Entendo que o Parecer COSIT nº 58, de 26.11.98, abordou o assunto de forma a não deixar dúvida e faço das suas razões as minhas para optar pelo seu entendimento. Por oportuno, transcrevo o seu inteiro teor, a seguir:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.*

*Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.*

*A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.*

***TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.***

*Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações*

*incidentais, para terceiros não-participantes da ação - como regra geral - apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei.*

*Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.*

***RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA***

*Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.*

*Dispositivos Legais: Decreto nº2.346/1997, art.1º. Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. § 2º. Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) art. 168.*

**RELATÓRIO**

*As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre*

*STU*

*[Assinatura]*  
5



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:*

*a) com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia ex tunc às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?*

*b) nesta hipótese, estaríamos delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?*

*c) se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?*

*d) os valores pagos à título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam à 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º, e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero virgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1998, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?*

*e) a ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?*

*f) considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem o prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?*

**FUNDAMENTOS LEGAIS**



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

2. *A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.*

3. *O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.*

4. *O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (incidenter tantum) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.*

4.1 *Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.*

5. *Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (erga omnes); no plano temporal, efeitos ex tunc (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.*

5.1 *Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.*

5.2 *Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).*

6. *Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito ex tunc.*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmos depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a vigor, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, verbis:*

*'Art.52. Compete privativamente ao Senado Federal:*

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

*7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.*

*7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso as Silva:*

*'... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do artigo 52, X; ...'*

*8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam ex tunc (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam ex nunc (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituiria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).*

*9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN nº 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos ex nunc.*

*9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº437/1998.*

*10. Dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/1997:*

*'Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta ou indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.'*



**Processo nº** : 10880.024414/98-14  
**Recurso nº** : 118.267  
**Acórdão nº** : 201-76.005

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O dispositivo do parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.'*

*11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluindo que "o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito ex tunc ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".*

*11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.*

*12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.*

*12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.*

*13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade - no caso de controle difuso, evidentemente - para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado*

*SDM*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*inconstitucional com efeitos erga omnes, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.*

*14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18 § 2º, que dispõe:*

*'Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

.....

*§ 2º - O disposto neste artigo não implicará restituição 'ex officio' de quantias pagas.'*

*15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP nº 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.*

*15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP nº 1.244, de 14/12/95) e IX (MP nº 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o caput.*

*16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão "ex officio". Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.*

*16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º, § 4º, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.*

*17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º 'consiste em norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder ex officio, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida'. O acréscimo da expressão ex officio visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.*

*18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente*

*ftu*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*previstos na MP nº 1.699/1998, art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão 'ex officio' ao § 2º.*

*19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.*

*19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP nº 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procedê-la.*

*19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF nº 21/1997, art.12), inclusive quando se tratar de compensação Finsocial x Cofins (o ADN COSIT nº 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).*

*20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF nº 32/1997, art. 2º, havia decidido, verbis:*

*'Art. 2º - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987'.*

*20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei nº 9.430/1996, art. 77, e no Decreto nº 2.194/1997, § 1º (o Decreto nº 2.346/1997, que revogou o Decreto nº 2.194/1997, manteve, em seu art. 4º, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).*

*21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.*

*22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.*

*23. Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., 1995, p.311).*

*24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art.168 do CTN é de decadência.*

*25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.*

*26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).*

*26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.*

*27. Com relação às hipóteses previstas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não-participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:*

*a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;*

*b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;*

*c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;*

*d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

28. *Tal conclusão leva, de imediato, à resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo e restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher esse contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.*

29. *Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:*

*'Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83. art. 9º).*

*I - da data do pagamento ou recolhimento indevido:*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.'*

30. *Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no prolapado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.*

30.1 *Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto nº 2.173/1997, art. 78 (este Decreto revogou o Decreto nº 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).*

31. *Finalmente a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.*

31.1 *Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele, tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).*

### CONCLUSÃO

*32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:*

*a) as decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia ex tunc;*

*b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:*

*1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou*

*2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art. 4º; ou ainda*

*3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;*

*c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:*

*1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;*

*2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;*

*3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;*

*4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX;*

*d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos;*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*e) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;*

*f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).*

### ORDEM DE INTIMAÇÃO

*Às Divisões de Tributação das SRRF/1ª a 10ª e às Delegacias da Receita Federal de julgamento, para ciência.*

**CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO**  
Coordenador-Geral da COSIT

*Aprovo*

**OTTO GLASNER**

*Secretário-Adjunto da Receita Federal".*

Como afirmei anteriormente, filio-me ao mesmo entendimento esposado pelo Parecer transcrito, por entender que antes da publicação da Resolução nº 49, de 09.10.95, do Senado Federal, publicada em 10.10.95, o contribuinte estava impedido de exercer o seu direito, por força do Decreto nº 73.529/74 a seguir transcrito:

#### **"DECRETO Nº 73.529, DE 21 DE JANEIRO DE 1974.**

*Dispõe sobre a alteração d  
orientação administrativa em  
virtude de decisões judiciais e d  
outras providências.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição,*

#### **DECRETA:**

*Art 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.*

*Art 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.*

*Art 3º A orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República somente será suscetível de revisão mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República.*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*Parágrafo único. No caso de entidades da administração indireta, a proposta será do Ministro de Estado a que estiverem vinculadas.*

*Art 4º Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.*

*Brasília, 21 de janeiro de 1974; 153º da Independência e 86º da República.*

**EMÍLIO G. MÉDICI**

*Alfredo Buzaid”.*

Registre-se, por último, que a jurisprudência desta Câmara é mansa e pacífica quanto a tal entendimento. O mesmo ocorre com a Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, que, ao julgar o Recurso nº 102.540, Acórdão nº 203-04.998, de 14.10.98, à unanimidade de seus Membros, assim decidiu:

***“COFINS – PRESCRIÇÃO – COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO – PROVA DE RECOLHIMENTOS – O prazo prescricional para reclamar o que se recolheu indevidamente ou maior que o devido é de 5 anos e conta-se a partir da publicação da Resolução nº 49/95 do Senado Federal. Preliminar rejeitada. A compensação prevista na Lei nº 8.383/91, art. 66, e na IN SRF nº 32/97 independe de prova dos respectivos recolhimentos, mercê de ser o Fisco Federal o guardião do controle eletrônico de dados desses pagamentos. Recurso provido.”*** (negritei)

A Resolução nº 49, de 09.10.95, foi publicada em 10.10.95. Dessa forma, o último dia para pleitear foi 10.10.00, de vez que, a partir de 11.10.00, já estava vencido o prazo para formular o pedido. Como o protocolo do Pedido de Restituição do presente processo é datado de 07.10.98, não ocorreu a decadência.

### **SEMESTRALIDADE DO PIS/PASEP**

Sobre a questão da semestralidade do PIS, a matéria diz respeito à interpretação do art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, a seguir transcrito:

***“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.”***

Como é sabido profundas modificações foram introduzidas na legislação do PIS, inclusive em relação ao artigo citado e transcrito, pelos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88. E mais tarde pelas Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95 e 9.069/95. Por último, pela MP nº 1.212/95, suas reedições e a Lei nº 9.715, de 25/11/98, na qual foi convertida.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

Ocorre que os referidos decretos-leis foram considerados inconstitucionais por decisão do Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, retirados do mundo jurídico pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, como se vê pelas transcrições a seguir:

*"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC no 8/77 (RTJ 120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal. Recurso extraordinário conhecido e provido."*

*"Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte*

*RESOLUÇÃO Nº 49, DE 1995*

*Suspende a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.*

*O Senado Federal resolve:*

*Art. 1º É suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.*

*Senado Federal, em 9 de outubro de 1995*

*SENADOR JOSÉ SARNEY*

*Presidente do Senado Federal".*

Com isso, o PIS voltou a ser regido pela Lei Complementar nº 7/70, com destaque para o parágrafo único do artigo 6º, a respeito do qual surgiram duas interpretações



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

Primeira, a de que o prazo de seis meses era prazo de recolhimento. Ou seja, o fato gerador era em janeiro e o prazo de recolhimento era julho. E tal prazo havia sido alterado pelas Leis anteriormente citadas (nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95 e 9.069/95).

Segunda, a de que não se tratava de prazo de recolhimento mas, sim, de base de cálculo. Ou seja, o PIS correspondente a julho tinha como base de cálculo o faturamento de janeiro e o prazo de recolhimento era, inicialmente, 20 de agosto, conforme Norma de Serviço nº CEP-PIS nº 02, de 27/05/71. E o que as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/91, 8.981/95 e 9.069/95 alteraram foi o prazo de recolhimento. A base de cálculo manteve-se incólume até a MP nº 1.212/95, quando deixou de ser a do faturamento do sexto mês anterior e passou a ter por base o faturamento do mês.

Depois de muita controvérsia, e principalmente após as manifestações do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 240.938/RS-1999/O110623-0) e da CSRF (RD/201-0.337 - ACÓRDÃO Nº 02-0.871), esta Câmara, seguindo o mesmo entendimento dos referidos julgados, optou pela segunda interpretação, qual seja, a de que o prazo previsto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 não era prazo de recolhimento, mas sim base de cálculo, que se manteve inalterada até a MP nº 1.212/95, de 28. 11.95.

Cabe, para melhor ilustrar o presente voto, transcrever as Ementas dos Acórdãos do STJ e da CSRF, a seguir:

**“EMENTA: - CONSTITUCIONAL ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUICAO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças publicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC no 8/77 (RTJ 120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal. Recurso extraordinário conhecido e provido.”**

**“Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte**  
**RESOLUÇÃO Nº 49, DE 1995**  
**Suspende a execução dos decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.**

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*  
18



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*O Senado Federal resolve:*

*Art. 1º É suspensa a execução dos decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.*

*Senado Federal, em 9 de outubro de 1995*

**SENADOR JOSÉ SARNEY**  
*Presidente do Senado Federal”.*

*“EMENTA*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DELCARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.*

*1 - Se, em sede de embargos de declaração, o Tribunal aprecia todos os fundamentos que se apresentam nucleares para a decisão da causa e tempestivamente interpostos, não comete ato de entrega de prestação jurisdicional imperfeito, devendo ser mantido. In casu, não se omitiu o julgado, eis que emitiu pronunciamento sobre a aplicação das Leis nºs 8.218/91 e 8.383/91, asseverando que as mesmas dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição e não à sua base de cálculo. Por ocasião do julgamento dos embargos, apenas se frisou que era prescindível a apreciação da legislação integral, reguladora do PIS, para o deslinde da controvérsia.*

*2 - Não há possibilidade de se reconhecer, por conseguinte, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contrariou o preceito legal inscrito no art. 535, II, do CPC, devendo tal alegativa ser repelida.*

*3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 07/70, art. 6º, parágrafo único (A contribuição de julho será calculada com base do faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês anterior' (art. 2º).*

*PIS - LC 07/70 - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 07/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base*

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*  
19



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP em 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. Recurso a que se dá provimento.”*

Por todo o exposto, resulta evidente que a Contribuição ao PIS será calculada em cada mês, com base no faturamento do 6º mês anterior.

### **CÁLCULOS**

A recorrente apresentou cálculos através de Planilha de fl. 22 que, no entanto, não foram examinados pela Secretaria da Receita Federal. Por outro lado, pleiteia os chamados expurgos inflacionários.

Tal matéria está pacificada no seio desta Câmara. Os cálculos devem seguir a Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

### **CONCLUSÃO**

Isto posto, dou provimento ao recurso para considerar que:

- 1) o pleito da recorrente não se encontra alcançado pela decadência;
- 2) a base de cálculo do PIS para o período abrangido pelo presente processo é o faturamento do sexto mês anterior; e
- 3) fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional examinar e conferir todos os cálculos, observada a Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

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*”<sup>1</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 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>2</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*

<sup>1</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.

<sup>2</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.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

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”<sup>3</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>4</sup>. 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...”<sup>5</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>6</sup>. 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”<sup>7</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>8</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

<sup>3</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>4</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>5</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>6</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.

<sup>7</sup> Voto..., op. cit., p. 4-5, nota nº 3.

<sup>8</sup> Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, op. cit., p. 1.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

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>9</sup>; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano<sup>10</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>11</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>12</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>13</sup>

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>14</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 Conselho de Contribuintes: “...sempre averbeei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão” (sic)<sup>15</sup>; na esteira, aliás, do reconhecimento

<sup>9</sup> A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 1, out. 1995, p. 12.

<sup>10</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: “...allquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior...”

<sup>11</sup> Contribuição..., op. cit., p. 19-20.

<sup>12</sup> A Semestralidade..., op. cit., p. 11 e 16.

<sup>13</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).

<sup>14</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>15</sup> Voto..., op. cit., p. 4



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: "*Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida*"<sup>16</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 ALCINDO SARDINHA BRAZ: "*...Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador*" (sic)<sup>17</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>18</sup>, mas por motivos "*...de técnica impositiva...*", uma vez "*...impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador*", como alega com acerto JORGE FREIRE, o que fatalmente ocorreria se se admitisse localizar a ocorrência do fato que corresponde à hipótese de incidência num mês, buscando a base de cálculo no sexto mês anterior<sup>19</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>20</sup>.

**Também os tribunais administrativos já encamparam 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 10.12.1998<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Parecer PGFN/CAT nº 437/98, apud AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., op. cit., p. 11.

<sup>17</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>18</sup> A Base de Cálculo..., op. cit., p. 12.

<sup>19</sup> Voto..., op. cit., p. 4.

<sup>20</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>21</sup> JORGE FREIRE, Voto..., op. cit., p. 4, nota nº 2.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

#### 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>22</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>23</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..."*, individualizando-o em face dos demais, e como apto a permitir-nos *"...ingressar na intimidade estrutural da figura tributária..."*<sup>24</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>25</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>26</sup>; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma *"...associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"*<sup>27</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>28</sup>); uma relação *"vinculada directamente"* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH<sup>29</sup>); uma relação *"estrechamente entroncada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA<sup>30</sup>); uma relação *"estrechamente identificada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO

<sup>22</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>23</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.

<sup>24</sup> *Curso de Direito Tributário*, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

<sup>25</sup> *A Regra-Matriz...*, p. 67.

<sup>26</sup> *Ordenamiento Tributario Español*, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

<sup>27</sup> *Curso...*, op. cit., p. 29.

<sup>28</sup> *Curso...*, op. cit., p. 328; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

<sup>29</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>30</sup> *Apud idem, ibidem, loc cit.*

*SOU*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

LAPATZA<sup>31</sup>); uma relação de “congruência” (JUAN RAMALLO MASSANET<sup>32</sup>); “...uma relação de pertinência ou inerência...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>33</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>34</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>35</sup>.

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>36</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>37</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>38</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>39</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>40</sup>), resultando

<sup>31</sup> Apud idem, ibidem, loc cit.

<sup>32</sup> Hecho Imponible..., op. cit., p. 31.

<sup>33</sup> Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6.ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

<sup>34</sup> IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.

<sup>35</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

<sup>36</sup> Curso..., op. cit., p. 326.

<sup>37</sup> Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

<sup>38</sup> É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – A Contribuição..., op. cit., p. 141-142.

<sup>39</sup> Similar é a analogia imaginada por FISCHER, ibidem, p. 173.

<sup>40</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>41</sup>), na “...*desfiguração da incidência*...” (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>42</sup>), na “...*distorção do fato gerador*...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>43</sup>), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>44</sup>), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER<sup>45</sup>); obstando definitivamente sua exigibilidade, como registra convicta e precedentemente 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>46</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 adjetiva como “...*incontornável*...”<sup>47</sup>, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como “...*irremissível*...”<sup>48</sup>.

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

<sup>41</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>42</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 179.

<sup>43</sup> *Fato Gerador...*, op. cit., p. 79.

<sup>44</sup> AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, loc. cit.; MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, op. cit., p. 248 e 250.

<sup>45</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>46</sup> *ICMS...*, op. cit., p. 98.

<sup>47</sup> *A Contribuição...*, op. cit., p. 172.

<sup>48</sup> *ICMS...*, op. cit., p. 98.

*João*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

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>49</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>50</sup>.

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>51</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 “*equidade na forma de participação no custeio*” (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que “*A seguridade social será financiada por toda a sociedade...*” (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA<sup>52</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>53</sup>), ainda hoje “...*hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>54</sup>), constitui “...*uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA<sup>55</sup>), “...*representa um desdobramento do princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>56</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>57</sup>), mas sobretudo a condição de “...*subprincípio principal que*

<sup>49</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 67.

<sup>50</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.

<sup>51</sup> *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.

<sup>52</sup> *Elisão Tributária e Função Administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

<sup>53</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

<sup>54</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

<sup>55</sup> *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

<sup>56</sup> *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

<sup>57</sup> *Princípio...*, *op. cit.*, p. 38-40 e 101.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

*específica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária...*" (MARCIANO SEABRA DE GODOI<sup>58</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 consagra como o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais”<sup>59</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>60</sup> ! 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”<sup>61</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>62</sup>; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático<sup>63</sup>, que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, “...estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva...”<sup>64</sup>. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “...desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva” (grifamos)<sup>65</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>66</sup>

<sup>58</sup> *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.

<sup>59</sup> *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

<sup>60</sup> A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

<sup>61</sup> *Ordenamiento...*, op. cit., p. 81.

<sup>62</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 180.

<sup>63</sup> *Sujeição...*, op. cit., p. 247.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 253.

<sup>65</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 181.

<sup>66</sup> *Ordenamiento...*, op. cit., p. 449.



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

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

## 6. Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

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

Por isso nossa surpresa quando o Ministro JOSÉ DELGADO, relator de decisão do Superior Tribunal de Justiça, de 05.06.2001, faz menção a parecer desse eminente jurista, em que ele teria assumido posicionamento diverso sobre essa questão daquele ao qual os argumentos jurídicos considerados, especialmente os desse mesmo cientista, nos conduziram: *"O enunciado inserto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, ao dispor que a base 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"*<sup>67</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>68</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 é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real"* (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>69</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>70</sup>. Se é verdade que o Direito *"...tem o condão de construir suas próprias realidades..."*, como já defendemos no

<sup>67</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>68</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>69</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>70</sup> *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

*son*



Processo nº : 10880.024414/98-14  
Recurso nº : 118.267  
Acórdão nº : 201-76.005

passado<sup>71</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>72</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>73</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>74</sup>.

### 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

<sup>71</sup> A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 80.

<sup>72</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

<sup>73</sup> Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.

<sup>74</sup> A Contribuição..., *op. cit.*, p. 173.

