



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

Recorrente: **IMPORTADORA E COMÉRCIO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS
PARANAGUAÇU LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Foz do Iguaçu - PR**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/RD 201-114417

PIS/FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95. Precedentes do STJ e da CSRF.

DECADÊNCIA. Por ter natureza tributária, aplica-se ao PIS a regra do CTN aplicada ao lançamento da espécie por homologação preceituada no § 4º do artigo 150 do CTN.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **IMPORTADORA E COMÉRCIO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS PARANAGUAÇU LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

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

cl/cf



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

Recorrente: **IMPORTADORA E COMÉRCIO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS
PARANAGUAÇU LTDA.**

RELATÓRIO

Contra a contribuinte em epígrafe foi exigida a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), relativa ao faturamento relativo a determinados períodos compreendidos entre janeiro de 1994 e julho de 1995.

Em sua impugnação, a atuada alude a regularidade de alguns recolhimentos e que, em relação às demais exigências, procedeu a sua compensação com valores recolhidos a maior.

De fl. 46, intimação para comprovar as compensações alegadas, por meio de documentação contábil.

De fl. 48, resposta à intimação fornecendo planilhas de cálculos para demonstrar a compensação efetuada.

De fl. 49, informação fiscal propondo a exclusão de alguns períodos do auto de infração e a inaceitação da comprovação acostada.

A decisão guerreada dá provimento, em parte, à impugnação somente para o efeito de retirar do auto os períodos apontados na Informação Fiscal de fl. 49, mantendo, no mais, o valor exigido, sob o argumento de que a compensação deve ser devidamente demonstrada.

Inconformada, a contribuinte interpõe o presente recurso voluntário, reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo que os cálculos devem levar em conta a base de cálculo do sexto mês anterior ao do faturamento. Anexa planilhas.

Os autos foram admitidos devidamente acompanhados do depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Inicialmente, verifico que a contribuinte foi intimada do auto de infração em 20 de abril de 1999. O auto de infração inicia pelo período de apuração relativo a janeiro de 1994. De pronto, constatada a decadência do direito de lançar os valores relativos ao período mencionado, declaro-a de ofício. Deixo de declarar a decadência relativa aos outros períodos alcançados pelo fenômeno (03 e 04/94), tendo em vista terem sido os mesmos excluídos do auto de infração, nos termos da decisão recorrida, em atendimento à Informação Fiscal de fl. 49.

Já quanto ao mérito, de esclarecer que não encontro sustentação para o alegado pela contribuinte relativamente às compensações efetuada. É assente nesta Câmara que não cabe alegar a compensação como forma de extinção do crédito tributário em exceção de defesa. É necessário que a mesma seja, no mínimo, demonstrada com procedimentos formais que a comprovem. Esta demonstração não se satisfaz com mera apresentação de planilha que, *data venia*, nem as compensações demonstra. Limita-se a tentar demonstrar os valores a compensar.

Assiste razão, no entanto, à recorrente quanto à questão do elemento valorativo da base de cálculo. Este Colegiado, após divergências, vem firmando posição, à luz de decisões precedentes do STJ e da CSRF, de que o fato gerador é o faturamento do mês, e a base de cálculo a ser tomada é a do faturamento do sexto mês anterior.

Perfilhava-me entre os que entendiam o contrário, a exemplo do ilustre Conselheiro Jorge Freire.

De voto de sua lavra extraio os fundamentos que, como ele, me fazem inverter o meu posicionamento, com a mesma reserva pessoal por ele manifestada.

No referido voto, exarado no Recurso nº 112.172, assim referiu-se o inclito julgador:

"No que pertine à questão, deveras debatida, quanto à base de cálculo do PIS ser a correspondente ao faturamento do sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerador, em variadas oportunidades manifestei-me em sentido contrário, entendendo, em ultima ratio, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador.

Todavia, embora através de órgão fracionário, veio agora o Superior Tribunal de Justiça, que detém a competência constitucional de uniformizar a jurisprudência infraconstitucional (CF, artigo 105, III), em voto relatado pelo Ministro José Delgado, exarar o entendimento de que a base de cálculo do PIS é o sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. A Ementa do citado julgado assim dispõe:

'PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. 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.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

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 9.383/91, 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 artigo 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 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.'

Na fundamentação de seu voto, o eminente Ministro, em síntese, conclui que até a edição da MP 1.212/95, a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP correspondia ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, em interpretação literal da Lei Complementar 7/70. E que, portanto, as alterações na legislação de tais contribuições pelas Leis 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95 e MP 812/94, referiam-se exclusivamente a prazos de recolhimento e não na própria base de cálculo do PIS.

De igual sorte, também, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), à sua maioria, em 05/06/2000, também firmou o mesmo entendimento esposado inicialmente pelo STJ. Tendo aquela Egrégia Corte Administrativa a função precípua de uniformizar a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, nada me resta, em nome da sistematização jurídica, senão acatar tal tese, embora, como afirmei, em relação a tal entendimento, mantenha reserva pessoal."

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso para anular os lançamentos alcançados pela decadência e para determinar que o lançamento seja recalculado, até a edição da MP nº 1.212/95, considerando como base de cálculo do PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, no período que medeia os dois eventos, tendo como prazos de recolhimento aqueles das Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91 e 8.383/91, mantendo, relativamente ao período sob a égide da MP mencionada, o lançamento como lavrado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

PARTE A – DECADÊNCIA NAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

1. Introdução

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

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

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

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

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

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

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

Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, **o CTN detém, hoje, a eficácia de lei complementar**, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição Federal colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente, lei ordinária tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS KELSEN em possibilidade de modificação posterior



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

do significado normativo do que antes existia¹. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: *“Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada”*².

E são expressivos os testemunhos de apoio que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como *“... lei ordinária com caráter de lei complementar”*³; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o *“... lei complementar do ponto-de-vista material”*⁴; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o *“Lei Complementar no sentido meramente material ...”*⁵; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe *“... eficácia de lei complementar”*⁶.

Isso posto, uma primeira possibilidade interpretativa quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 8.212/91 encontra-se no seguinte raciocínio: a todas as contribuições sociais aplica-se o disposto no artigo 146, III (artigo 149, *“caput”*), inclusive ao FINSOCIAL; por esse dispositivo, decadência é tema restrito à lei complementar tributária (artigo 146, III, *b*); o CTN faz, parcialmente, as vezes de lei complementar tributária, com eficácia equivalente, e trata do tema da decadência; as normas do CTN sobre decadência tributária só podem ser modificadas por lei complementar (artigo 146, III, *b*); a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária, logo, não derroga as normas do CTN sobre o assunto, continuando a prevalecer as normas sobre decadência constantes do CTN para as contribuições sociais, inclusive para o FINSOCIAL. Nesse sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁸. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO⁹ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO¹⁰.

Essa primeira perspectiva de interpretação encontra vasto amparo na jurisprudência dos tribunais, da qual mencionamos, a título ilustrativo, decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 47.135-4-SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA: *“... Da prescrição e da decadência só a Lei Complementar estabelecerá normas gerais, em matéria de*

¹ Contra a tese de que o CTN, em face do artigo 146, III, teria sido “transformado” de lei ordinária em complementar, cabe atentar para a lição kelseniana: *“É verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não acontecido, porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar”* (Teoria Pura do Direito, Trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 14; Teoria Geral das Normas, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 185).

² Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

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

⁴ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁵ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

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

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

⁸ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

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

¹⁰ Contribuições para a Previdência Social – Prescrição e Decadência a partir de 1º de março de 1989, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 22, p. 60-62, jul. 1997



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

*legislação tributária ... Semelhante entendimento predominou no TFR e foi acolhido por este Superior Tribunal de Justiça nos Resp. nºs 1.311, 2.111, 2.252, 5.043, 19.555, 461, 12.801, 11.779, 10.667 e 14.059*¹¹.

Essa primeira possibilidade interpretativa, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, não pode deixar de ser posta sob suspeita. Isso porque é inevitável nela reconhecer o fruto de uma interpretação meramente literal do texto da Constituição Federal. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegético, pois "... *o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei ...*". (PAULO DE BARROS CARVALHO¹²).

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

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo uma interpretação contextual ou sistemática. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, "... *não há texto sem contexto ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO¹³); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente, inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático)¹⁴, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de interpretação jurídica: "... *só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.*"¹⁵.

Numa exegese sistemática típica, teremos em consideração todo o ambiente normativo, no caso, todo o ambiente constitucional, mas especialmente aquelas normas fundamentais desse sistema, os princípios constitucionais. Lembramos aqui a lição oportuna de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "*Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.*"¹⁶ E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o Princípio da Federação (artigos 1º; 18, "caput"; e 25), cláusula intangível do nosso diploma constitucional (artigo 60, § 4º, I), que impõe a repartição constitucional de competências, inclusive tributárias, entre a União e os Estados; o Princípio da Autonomia Municipal (artigos 1º; 18, "caput"; 29, "caput"; e 30, I), princípio constitucional sensível que chega a justificar a quebra do pacto federativo, mediante intervenção da União nos Estados para fazê-lo respeitado (artigo 34, VII, c), e que, igualmente, exige a outorga de competências peculiares, inclusive tributárias, aos municípios; e o Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais, que, decorrente dos dois últimos elencados, coloca tais pessoas, juridicamente,

¹¹ DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹² *Op. cit.*, p. 106.

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

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

¹⁵ *Curso...*, *op. cit.*, p. 100.

¹⁶ *Curso...*, *op. cit.*, p. 35.

JM



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

em pé de igualdade, apenas detendo faixas próprias de competência, inclusive tributária. Maiores esclarecimentos acerca desses princípios registramos alhures.¹⁷

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

De sorte a espancar a insegurança daquela ampla formulação desse dispositivo constitucional, firmemos uma **noção contextual das normas gerais tributárias, prestigiadora dos princípios em jogo**. Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a Constituição concedeu que o legislador complementar *"... de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'"*¹⁸. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: *"... normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar ... Pode o legislador complementar ... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial"*¹⁹. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSARIO ESTEVES.²⁰

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: *"... a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar"* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹); *"... tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral ... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ..."* (MARIA DO ROSARIO ESTEVES²²); *"... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ..."* (LUIS FERNANDO DE SOUZA

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

¹⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 754-755.

¹⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 208-209.

²⁰ Normas..., *op. cit.*, p. 105 e 107.

²¹ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

²² Normas..., *op. cit.*, p. 111.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

NEVES²³). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁴ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA.²⁵

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos ...”*. Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: *“Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais.”*²⁶

Enfim, todas as normas que dizem com os prazos decadenciais, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, constantes do CTN, ostentam o *“status”* de lei ordinária. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas, ao prefaciar livro sobre o tema: *“As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União.”*²⁷

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode, certamente, alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui, a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: *“lex posterior derogat legi priori”* (MARIA HELENA DINIZ).²⁸

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

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

²⁴ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

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

²⁶ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

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

²⁸ Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

lançamento de ofício – para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: “O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos” (WAGNER BALERA²⁹); “... no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos” (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³⁰); “Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo” (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES³¹); “... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA³²).

Já existem, também, pronunciamentos da jurisprudência administrativa no sentido do prazo decadencial de dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nºs 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120³³.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, que identificamos como a solução predominante; terminando por optar por uma segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que apresentamos como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema. Disse-o bem, como habitualmente, GERALDO ATALIBA: “... havendo duas possibilidades de interpretação ... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia”.³⁴

4. Conclusão

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

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

³⁰ Normas..., p. 111.

³¹ COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³² Curso..., *op. cit.*, p. 767.

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

³⁴ Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COELHO (coord.), *Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário*, São Paulo, Resenha Tributária e CDBT, nº 1, 1983, p. 245.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

PARTE B – SEMESTRALIDADE DO PIS

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

1. A Questão

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

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

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de “*procelosa*”³⁵.

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).*”³⁶

Tal visão parece hoje consolidar-se no **Superior Tribunal de Justiça**. Da lavra do Ministro JOSÉ DELGADO, como relator, a decisão de 13.04.2000: “*... PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE ... 3. A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único ... permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95 ...*”; de cujo voto se extrai: “*Constata-se, portanto, que, sob o regime da LC 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui*

³⁵ 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.

³⁶ 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: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

a base de cálculo da incidência".³⁷ 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".³⁸ 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 ...".³⁹

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 ...".⁴⁰ Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo depõe JORGE FREIRE: "O Acórdão CSRF/02-0.871 ... também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD/203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD 203-0.3000 (processo 11080.001223/96-38), votado em Sessão de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido".⁴¹ 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 ...".⁴²

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

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à "... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses

³⁷ 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.

³⁸ 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.

³⁹ 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.

⁴⁰ 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.

⁴¹ Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

⁴² Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

...”, 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*”,⁴³ posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano.⁴⁴ 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 ...*”.⁴⁵ 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 ...*”⁴⁶; 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 ...*”.⁴⁷

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).⁴⁸

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

3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

Principie-se por sublinhar a **redação deficiente do dispositivo legal** que constitui o pomo da discórdia das interpretações. É a idéia que vem sendo defendida, por exemplo, por JORGE FREIRE, desta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: “*... sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão*” (sic);⁴⁹ na esteira, aliás, do

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

⁴⁴ 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: “*...aliquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior...*”

⁴⁵ Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

⁴⁶ A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Voto..., *op. cit.*, p. 4



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: “*Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida*”.⁵⁰

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.

Dai a tese defendida pelo Ministério da Fazenda, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: “... Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador” (sic).⁵¹

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,⁵² 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.⁵³ 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”.⁵⁴

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo Segundo Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 201-72.229, votado, por maioria, em 11.11.1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado, por unanimidade, em 10.12.1998.⁵⁵

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

⁵¹ 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.

⁵² A Base de Cálculo..., op. cit., p. 12.

⁵³ Voto..., op. cit., p. 4.

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

⁵⁵ JORGE FREIRE, Voto..., op. cit., p. 4, nota nº 2.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

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,⁵⁶ 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 ...”*.⁵⁷

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 ...”*.⁵⁸ 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)”*.⁵⁹

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autónoma de Madri, fala de *“... una precisa relación lógica ...”*,⁶⁰ por isso, PAULO DE BARROS cogita de uma *“... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”*.⁶¹ 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 CARVALHO⁶²); uma relação *“vinculada directamente”* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH⁶³); uma relação *“estrechamente entroncada”* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA⁶⁴); uma relação *“estrechamente identificada”* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO

⁵⁶ 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...”*

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

⁵⁸ *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

⁵⁹ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

⁶⁰ *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

⁶¹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 29.

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

⁶³ *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.

⁶⁴ *Apud idem, ibidem, loc cit.*



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

LAPATZA⁶⁵); uma relação de “congruência” (JUAN RAMALLO MASSANET⁶⁶); e “... *uma relação de pertinência ou inerência* ...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁶⁷).

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* ...”.⁶⁸ 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*”.⁶⁹

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 ultrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura*” (grifamos)⁷⁰.

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*”.⁷¹

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*”,⁷² 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,⁷³ diante da hipótese de incidência “*adquirir renda em 2002*”, a base de cálculo seria, espantosamente, “*a renda adquirida em 1996*”!

⁶⁵ *Apud idem, ibidem, loc cit.*

⁶⁶ *Hecho Imponible...*, *op. cit.*, p. 31.

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

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

⁶⁹ **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

⁷⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 326.

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

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

⁷³ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

Tal disparate constituiria irrecusável "... *desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁴), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁷⁵), na "... *desfiguração da incidência ...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁶), na "... *distorção do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁷⁷), na desnaturaçã do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁷⁸), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁷⁹), 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*".⁸⁰

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 ...*",⁸¹ e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "... *irremissível ...*".⁸²

⁷⁴ **Direito Tributário: Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 180.

⁷⁵ 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.

⁷⁶ **Direito Tributário: Fundamentos...**, p. 179.

⁷⁷ **Fato Gerador...**, *op. cit.*, p. 79.

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

⁷⁹ 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.

⁸⁰ ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

⁸¹ **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 172.

⁸² ICMS..., *op. cit.*, p. 98.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

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

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.⁸⁵ 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.⁸⁶

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 CARVALHO⁸⁷), ainda hoje, "*... hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸⁸), constitui "*... uma derivação do princípio maior da igualdade*" (REGINA HELENA COSTA⁸⁹), "*... representa um desdobramento do princípio da igualdade*" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁹⁰). 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

⁸³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 67.

⁸⁴ 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.

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

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

⁸⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

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

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

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



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

(REGINA HELENA COSTA⁹¹), mas, sobretudo, a condição de "... *subprincipio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o principio da igualdade tributária ...*" (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁹²).

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 principios garantidores dos direitos individuais*"⁹³ - 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 Brasileira⁹⁴! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a "... *transcendência dogmática ...*" da capacidade contributiva, concluindo que ela "... *es la verdadera estrella polar del tributarista*".⁹⁵

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

⁹¹ Princípio..., *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

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

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

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

⁹⁵ Ordenamiento..., *op. cit.*, p. 81.

⁹⁶ Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 180.

⁹⁷ Sujeição..., *op. cit.*, p. 247.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 253.

⁹⁹ Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 181.

¹⁰⁰ Ordenamiento..., *op. cit.*, p. 449.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

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 imponível 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"*¹⁰¹

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,¹⁰² 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 DÓRIA¹⁰³). Trata-se aqui do conceito proposto por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: *"La*

¹⁰¹ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

¹⁰² 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.

¹⁰³ *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.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

ficción jurídica... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real".¹⁰⁴ Se é verdade que o Direito "... tem o condão de construir suas próprias realidades ...", como já defendemos no passado,¹⁰⁵ 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"¹⁰⁶, 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".¹⁰⁷

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".¹⁰⁸

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

¹⁰⁵ *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 80.

¹⁰⁶ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

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

¹⁰⁸ *A Contribuição...*, *op. cit.*, p. 173.



Processo nº: 10945.001754/99-11
Recurso nº: 114.417
Acórdão nº: 201-76.201

7. Conclusão

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

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

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002


JOSÉ ROBERTO VIEIRA