



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 05 / 2003
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/201-118.561

Recorrente : PERFIPAR MANUFATURADOS DE AÇO LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

COFINS – COMPENSAÇÃO - Se da comparação dos valores recolhidos, referentes ao PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 com os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70 resultar saldo a favor do contribuinte, pode o mesmo ser utilizado para ser compensado com valores devidos a título de COFINS.

SEMPERTRALIDADE. MUDANÇAS DAS LEIS COMPLEMENTARES NºS 7/70 E 8/70 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 7/70. A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 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. Entendimento pacificado pela CSRF. Tal regra manteve-se incólume 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.

CORREÇÃO MONETÁRIA – A atualização monetária dos valores recolhidos a maior deve ser feita de acordo com as regras estabelecidas pela NORMA DE EXECUÇÃO CON-JUNTA SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

MULTA DE OFÍCIO – Havendo lançamento de ofício a multa a ser aplicada é a de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PERFIPAR MANUFATURADOS DE AÇO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a semestralidade e a correção monetária nos termos da NE COSIT/Cosar nº 8/97. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, quanto à semestralidade, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Serafim Fernandes Corrêa
Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Roberto Velloso (Suplente), Gilberto Cassuli, Antônio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
cl/cf



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

Recorrente : PERFIPAR MANUFATURADOS DE AÇO LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada foi autuada relativamente à COFINS, por falta de recolhimento da referida contribuição, fatos geradores ocorridos no período de 03/95 a 09/99. Conforme Relatório da Atividade Fiscal de fls. 31/43 a falta de recolhimento decorreu do fato de a fiscalização não haver admitido a compensação feita de valores que teriam sido recolhidos a maior, referentes ao PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 quando comparados com os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70, pois a contribuinte utilizou como base de cálculo o sexto mês anterior. Nos cálculos da fiscalização, considerando a regra do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 como prazo de recolhimento e não base de cálculo, não restaram valores recolhidos a maior a serem compensados, razão pela qual formalizou a exigência.

Em tempo hábil, a contribuinte impugnou a exigência alegando que: a) tem direito à compensação; b) os valores a serem compensados devem sofrer correção monetária conforme a jurisprudência dominante; e c) a multa é inexigível porque confiscatória.

A DRJ-Florianópolis - SC manteve a exigência na íntegra.

De tal decisão houve recurso a este Conselho, tendo a contribuinte arrolado bens.

É o relatório.



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
SERA FIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do presente processo verifica-se que são quatro os tópicos que compõem o presente litígio, a saber:

a) o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70 refere-se a prazo de recolhimento (tese da fiscalização) ou à base de cálculo (tese da recorrente)?

b) Quando comparados os valores recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 com os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70, existindo saldo em favor da contribuinte, pode ser o mesmo compensado com os valores devidos a título de COFINS?

c) Qual a correção monetária a ser aplicada sobre os valores recolhidos a maior?

d) No caso de lançamento de ofício, qual a multa exigível?

Examino cada um dos itens, a seguir:

1. O art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, refere-se a prazo de recolhimento (tese da fiscalização) ou à base de cálculo (tese da recorrente)?

Inicialmente cabe transcrever o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, a seguir :

"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 nºs 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, e suas reedições, e pela Lei nº 9.715, de 25/11/98, na qual foi convertida.

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:



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

“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-Leis 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.

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 em 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).



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

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 2, 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-1999/0110623-0) 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, de que o prazo previsto no parágrafo único 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.

Cabe, para melhor ilustrar o presente voto, transcrever as Ementas dos Acórdãos do STJ e da CSRF, bem como o inteiro teor da MP nº 1.212/95, a seguir:

“EMENTA

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.

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 7/70, 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 7/70 - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que 'faturamento' representa a base 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 1.212/95.

fel



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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."

"MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212, DE 28 DE NOVEMBRO DE 1995.

Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Art. 1º Esta Medida Provisória dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da Constituição e as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industriais - IPI, e o Impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Art. 4º Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

II - ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

III - ao transporte internacional de cargas ou passageiros.



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

Art. 5º A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por 1,38 (um inteiro e trinta e oito centésimos).

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere este artigo.

Art. 6º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.

Art. 7º Para efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - 0,65% sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Art. 9º À contribuição para o PIS/PASEP aplicam-se as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto sobre a renda.

Art. 10. A administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal.

Art. 11. O processo administrativo de determinação e exigência das contribuições para o PIS/PASEP, bem como o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão regidos pelas normas do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Art. 12. O disposto nesta Medida Provisória não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica.

Art. 13. Às pessoas jurídicas que auferirem receita bruta exclusivamente da prestação de serviços, o disposto no inciso I do art. 2º somente se aplica a partir de 1º de março de 1996.

Art. 14. O disposto no inciso III do art. 8º aplica-se às autarquias somente a partir de 1º de março de 1996.

Art. 15. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.

Brasília, 28 de novembro de 1995; 174º da Independência e 107º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

Pedro Malan”.

Na mesma linha de raciocínio adotada por esta Câmara em outros julgados, pela CSRF (RD/201-0.337 – ACÓRDÃO Nº 02-0.871) e pelo STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 240.938/RS-1999/0110623-0), entendo assistir razão à recorrente, de vez que o período abrangido pelo lançamento é anterior à vigência da MP nº 1212/95, devendo, portanto, serem refeitos os cálculos, tendo como base o faturamento do 6º mês anterior.

O segundo ponto refere-se à decadência.

A decisão recorrida firmou o entendimento de que o prazo é de dez anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, nos termos do Decreto-Lei nº 2.052/83 e do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Já a recorrente sustenta que a Constituição Federal, em seu art. 146, III, *b*, dispôs que somente Lei Complementar pode estabelecer normas sobre decadência, razão pela qual o citado decreto-lei não foi recepcionado pela nova Lei Magna e o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não encontra adequado fundamento de validade, devendo prevalecer a regra prevista no art. 173, I, do CTN.

As contribuições não são tributos, mas têm natureza tributária, conforme entendeu o STF. Dessa forma, compartilho do entendimento de que as regras sobre decadência, no caso de contribuições, como o PIS, devem ser as previstas no CTN (Lei nº 5.172/66), que é a Lei Complementar que trata da matéria.

Essa é uma exigência da Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “b”, a seguir transcrito:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”.
(destaquei)

Por oportuno, cabe a transcrição de Acórdãos que confirmam tal entendimento, a seguir:

“Número do Recurso: 118980

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10980.000009/98-83

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS/DEDUÇÃO

Recorrente: CONSULT CONSULTORIA E AUDITORIA S/C



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 18/08/99 00:00:00

Relator: Edson Vianna de Brito

Decisão: Acórdão 103-20066

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão:

POR UNANIMIDADE DE VOTOS, ACOLHER A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AOS FATOS GERADORES DOS PERÍODOS BASE DE 1989 A 1991 E, NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP - Por terem natureza tributária, as Contribuições ao PIS/PASEP estão submetidas às normas gerais em matéria de legislação tributária - art. 146, III, da Constituição Federal -, em especial a relativa à decadência e prescrição, previstas na Lei nº 5.172, de 25/10/1966, recepcionada pela Constituição com eficácia de Lei Complementar.

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP - PRAZO - De acordo com a jurisprudência dominante neste Colegiado, o direito de constituir crédito tributário correspondente à Contribuição para o PIS/PASEP extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CONFISCO - A vedação contida no art.150, IV, da Constituição Federal sobre a utilização de tributo com efeito de confisco destina-se ao órgão legislativo, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

JUROS DE MORA - TAXA REFERENCIAL DIÁRIA E SELIC - O CTN autoriza o legislador ordinário a fixar percentual de juros diverso daquele previsto no § 1º do art. 161.

Número do Recurso: 115863

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 13921.000109/95-31

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: GERMER COMERCIAL AGRO-TÉCNICA LTDA.

Recorrida/Interessado: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR

Data da Sessão: 15/04/98 00:00:00

Relator: Nelson Lósso Filho

Decisão: Acórdão 108-05064

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar suscitada de ofício pelo Relator de decadência do Auto de Infração Complementar da contribuição para o PIS relativa ao ano de 1991 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

PIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO - A falta de comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, dos saldos das contas componentes do passivo do balanço patrimonial, autoriza a presunção legal de que as obrigações foram pagas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO, COFINS, PIS e FINSOCIAL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - A confirmação da exigência fiscal na tributação de omissão de receita no julgamento do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada no lançamento decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente. Preliminar acolhida. Recurso negado.

Número do Recurso: 014752
Câmara: SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo: 10675.000449/93-43
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: PIS/FATURAMENTO
Recorrente: AP MOTOS ATACADO DE PEÇAS PARA MOTOCICLETAS LTDA.
Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Data da Sessão: 21/08/98 00:00:00
Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes
Decisão: Acórdão 107-05259
Resultado: OUTROS – OUTROS
PUV, REJEITAR A PRELIMINAR ARGÜIDA, E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

PIS FATURAMENTO-DECADÊNCIA - As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. nºs 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. A falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Preliminar rejeitada. Recurso provido. Por unanimidade de votos, declarar a decadência do lançamento da contribuição."

Em 28 de novembro de 1995, através da MP nº 1.212, essa situação foi alterada, passando a apuração da base de cálculo a ser mensal. Tal alteração somente vigorou a partir de março de 1996, em virtude do prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Sendo assim, assiste razão à recorrente quanto à tese da semestralidade que vigorou até o mês de fevereiro de 1996, inclusive.

2. Quando comparados os valores recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 com os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70, existindo saldo em favor do contribuinte, pode ser o mesmo compensado com os valores devidos a título de COFINS?

Em tese, sim, desde que exista o saldo. No presente caso, a razão de a fiscalização não admitir a compensação foi que o saldo deixou de existir a partir do momento em que não admitiu a tese de que o prazo do art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, refere-se a base de cálculo. Esta foi a única restrição que considerou superada a partir do exame do item anterior.

3. Qual a correção monetária a ser aplicada sobre os valores recolhidos a maior?

Tal matéria encontra-se pacificada. A correção monetária deve ser calculada nos termos da NORMA DE EXECUÇÃO CONJUNTA SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

4. No caso de lançamento de ofício, qual a multa exigível?

A multa de ofício lançada – 75% - está correta nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, a seguir transcrito:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

CONCLUSÃO



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer que:

a) os cálculos dos valores devidos a título de PIS, com base na Lei Complementar nº 7/70, art. 6º, parágrafo único, devem considerar como base de cálculo o sexto mês anterior;

b) os saldos a maior encontrados entre os recolhimentos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70 devem ser corrigidos monetariamente de acordo com a NORMA DE EXECUÇÃO CONJUNTA SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, podendo a contribuinte compensá-los com valores devidos a título de COFINS; e

c) compete à fiscalização proceder e conferir os cálculos realizados nos termos constantes dos tópicos anteriores, incidindo sobre eventuais saldos devedores a multa de 75%.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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*”¹.

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, jul. 25-02-97)*”².

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*

¹ 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.

² 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 : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"*³. 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"*⁴. 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..."*⁵.

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..."*⁶. 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"*⁷. 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..."*⁸.

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

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Recurso Especial nº 144.708, Rel. Min. ELIANE 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.

⁶ 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.

⁷ Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

⁸ Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.

dm



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"...falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses..."*, para logo afirmar que *"...no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"*⁹; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano¹⁰. 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..."*¹¹. E de 1998, para encerrar a amostragem doutrinária, a palavra enfática de AROLD 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..."*¹²; 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..."*¹³

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)¹⁴.

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 averbei a precária*

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

¹⁰ 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..."*

¹¹ Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

¹² A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

¹³ 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).

¹⁴ 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; AROLD GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15.

[Assinatura]



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

redação dada a norma legal ora sob discussão" (sic)¹⁵; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: "Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida" ¹⁶.

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)¹⁷.*

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 ANDRADE¹⁸; 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 anterior¹⁹. 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"* ²⁰.

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 10.12.1998²¹.

¹⁵ Voto..., *op. cit.*, p. 4

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

¹⁷ 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.

¹⁸ A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

¹⁹ Voto..., *op. cit.*, p. 4.

²⁰ Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, *in* A Contribuição ao PIS, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

²¹ JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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 incidência²²; 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..."*²³.

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..."*²⁴. 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)"*²⁵.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, **MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ**, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"...una precisa relación lógica..."*²⁶, por isso **PAULO DE BARROS** cogita de uma *"...associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"*²⁷. 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**²⁸); uma relação *"vinculada directamente"* (**ERNEST BLUMENSTEIN** e **DINO JARACH**²⁹); uma relação *"estrechamente entroncada"* (**FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA**³⁰); uma relação *"estrechamente identificada"* (**FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA** e **JOSÉ JUAN FERREIRO**

²² 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..."*

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

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

²⁵ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

²⁶ *Ordenamiento Tributario Español*, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

²⁷ *Curso...*, op. cit., p. 29.

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

²⁹ *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.

³⁰ *Apud idem, ibidem, loc cit.*

solu



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

LAPATZA³¹); uma relação de “congruência” (JUAN RAMALLO MASSANET³²); “...uma relação de pertinência ou inerência...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³³).

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 imponível, aí estará a materialidade da hipótese de incidência...”³⁴. 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”³⁵.

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)³⁶.

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”³⁷.

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”³⁸, 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 Renda³⁹, 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 CARVALHO⁴⁰), resultando

³¹ *Apud idem, ibidem, loc cit.*

³² *Hecho Imponible...*, op. cit., p. 31.

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

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

³⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

³⁶ *Curso...*, op. cit., p. 326.

³⁷ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária*, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

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

³⁹ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

⁴⁰ *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 180.



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁴¹), na “...*desfiguração da incidência...*” (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴²), na “...*distorção do fato gerador...*” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴³), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁴), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁴⁵); obstando definitivamente sua exigibilidade, como registra convicta e procedentemente 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*”⁴⁶.

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...*”⁴⁷, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como “...*irremissível...*”⁴⁸.

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

⁴¹ 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.

⁴² Direito Tributário: Fundamentos..., p. 179.

⁴³ Fato Gerador..., op. cit., p. 79.

⁴⁴ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, ibidem, loc. cit., MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição..., op. cit., p. 248 e 250.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ ICMS..., op. cit., p. 98.

⁴⁷ A Contribuição..., op. cit., p. 172.

⁴⁸ ICMS..., op. cit., p. 98.



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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...”⁴⁹; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a **capacidade contributiva**⁵⁰.

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 sentido⁵¹. 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 PEREIRA⁵².

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 CARVALHO⁵³), ainda hoje “...hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵⁴), constitui “...uma derivação do princípio maior da igualdade” (REGINA HELENA COSTA⁵⁵), “...representa um desdobramento do princípio da igualdade” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁵⁶). 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 COSTA⁵⁷), mas sobretudo a condição de “...subprincípio principal que

⁴⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 67.

⁵⁰ 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.

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

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

⁵³ *Curso...*, op. cit., p. 332.

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

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

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

⁵⁷ *Princípio...*, op. cit., p. 38-40 e 101.

for



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária..." (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁵⁸).

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”⁵⁹ – 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 Brasileira⁶⁰ ! 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”⁶¹.

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...”⁶²; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático⁶³, que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, “...estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva...”⁶⁴. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “...desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva” (grifamos)⁶⁵, 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)⁶⁶.

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

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

⁵⁹ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

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

⁶¹ Ordenamiento..., op. cit., p. 81.

⁶² Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

⁶³ Sujeição..., op. cit., p. 247.

⁶⁴ Ibidem, p. 253.

⁶⁵ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 181.

⁶⁶ Ordenamiento..., op. cit., p. 449.

SM



Processo nº : 13982.000847/99-89
Recurso nº : 118.561
Acórdão nº : 201-75.977

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"*⁶⁷.

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 orientador⁶⁸, 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 DÓRIA⁶⁹). 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"*⁷⁰. Se é verdade que o Direito *"...tem o condão de construir suas próprias realidades..."*, como já defendemos no

⁶⁷ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

delu



Processo nº : 13982.000847/99-89

Recurso nº : 118.561

Acórdão nº : 201-75.977

passado⁷¹, 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"⁷²; 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"⁷³.

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"⁷⁴.

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.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

⁷¹ A Regra-Matriz..., op. cit., p. 80.

⁷² Recurso Especial nº 306.965-SC..., op. cit., p. 1.

⁷³ Recurso Especial nº 144.708 – Apud JORGE FREIRE, Voto..., op. cit., p. 5.

⁷⁴ A Contribuição..., op. cit., p. 173.

JRV