Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

Recorrente : FÁBRICA DE MÓVEIS ZARRO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-116007

NORMAS PROCESSUAIS. Havendo decisão judicial declaratória de inconstitucionalidade, conta-se os 05 (cinco) anos a partir do trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspende a execução da lei declarada inconstitucional, no caso de controle difuso. Na aplicação deste último prazo há que se atentar para o devido respeito à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.
PIS/FATURAMENTO. SEMESTRALIDADE.
A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 7/70, 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 nº 1.212/95, quando, a partir desta, "o faturamento do mês anterior" passou a ser considerado para a apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FÁBRICA DE MÓVEIS ZARRO 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 (Relator), quanto à semestralidade. Designado o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.
Imp/cf/mb

Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

Recorrente : FÁBRICA DE MÓVEIS ZARRO LTDA.

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 12.08.1999, pedido de restituição/compensação de pagamentos a maior de Contribuição para o PIS (fls. 01 e 02), alegando tê-los efetuado em relação aos períodos de apuração de março de 1990 a setembro de 1995 (fls. 11 e 12), seguido de outros pedidos de compensação de 13.09.99 (fls. 52), de 08.10.99 (fl. 55) e de 10.11.99 (fl. 56).

O despacho decisório da Delegacia da Receita Federal em Limeira - SP, de 11.02.2000 (fls. 62 a 65), indeferiu a restituição/compensação pleiteada, entendendo inexistir, no caso, pagamento indevido efetivado; cientificando-se o sujeito passivo por aviso de recebimento de 27.03.2000 (fl. 68).

Inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho por instrumento de defesa de 12.04.2000, em que, quanto à decadência, advogou a tese do prazo de dez anos; e, quanto à base de cálculo, defendeu a utilização do sexto mês anterior ao do faturamento (fls. 69 a 83).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, datada de 21.08.2000, tomou conhecimento da impugnação para também indeferir a restituição/compensação solicitada, pelo decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, a contar da data da extinção do crédito tributário (Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigos 165, I, e 168, I), para uma parte dos pagamentos efetuados; e, nos demais casos, porque o suposto crédito de PIS teria sido originado da incorreta utilização como base de cálculo do faturamento do sexto mês anterior ao faturamento, interpretando o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 como base de cálculo, quando ele trata de prazo de recolhimento (fls. 86 a 102).

Cientificado da decisão monocrática por aviso de recebimento de 20.09.2000 (fl. 104), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este Conselho em 27.09.2000 (fls. 105 a 123), reiterando seus argumentos, tendo a DRJ em Campinas - SP encaminhado o processo com o mencionado recurso, em 26.10.2000, a este Conselho (fl. 128).

É o relatório.

Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA
VENCIDO QUANTO À SEMESTRALIDADE

São duas as grandes questões envolvidas na discussão do prsente processo: a do prazo decadencial para a repetição do indébito tributário do PIS, objeto da Parte A deste voto; e a da semestralidade do PIS, objeto da Parte B deste voto.

PARTE A: DECADÊNCIA DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO DO PIS

Trata-se, no caso, de tributo sujeito ao **Lançamento por Homologação**, disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que cabe ao sujeito passivo o desenvolvimento de uma atividade preliminar, que inclui o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual irá posteriormente homologar aquela atividade expressa ou tacitamente, neste caso pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato jurídico tributário, hipótese em que, reza esse dispositivo, *"... considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito ..."* (artigo 150, § 4º).

Tendo havido um **pagamento indevido**, ensejador de pedido de restituição, como no presente caso, *"O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados... da data da extinção do crédito tributário"*, por força do disposto nos artigos 168, I, e 165, I e II.

As autoridades administrativas que apreciaram o caso formularam o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extingue o crédito tributário (artigo 156, I), o prazo para a repetição do pagamento indevido é de 5 (cinco) anos a contar da data da efetivação do pagamento.

Tal reflexão, contudo, a despeito da aparente simplicidade e correção, comete **um pecado** imperdoável, qual seja, o de estabelecer **a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150**. Inexiste tal correspondência, como bem esclarece a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: *"Curioso notar que a distinção do pagamento antecipado para o pagamento, digamos assim, em sentido estrito, que é forma extintiva prevista no art. 156, inciso I, do CTN, aloja-se, precisamente, na circunstância de o primeiro (pagamento antecipado) inserir-se numa seqüência procedimental, que chega ao*

término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independendo de qualquer ato ou fato posterior" [1].

De fato, no **pagamento em sentido estrito** (artigo 156, I) temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário; enquanto no **pagamento antecipado** (artigo 150) deparamos a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do último deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que *"Extinguem o crédito tributário: ... o pagamento antecipado e a homologação do lançamento ..."*. Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor "e" utilizado, e em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva "e" utilizada.

Por isso registra MARCELO FORTES DE CERQUEIRA que a opinião do mencionado autor é, no particular, *"irretorquível"* [2]. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cogita de eficácia decorrente do ato da homologação, dizendo que o efeito liberatório do pagamento antecipado é condicionado e dependente, enquanto o da homologação é um efeito liberatório definitivo[3]. Mais direto, SACHA CALMON NAVARRO COELHO conclui: *"O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua realização ..."* [4].

Eis que **o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação,** ***"...nada extingue"*** [5], porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do artigo 150, *"caput"*. Eis que o pagamento antecipado não passa de *"... mera proposta de lançamento ..."*, uma vez que lançamento mesmo só teremos com a homologação, constituindo um pagamento *"sob reserva"* e *"por conta"* da homologação[6]. E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação[7], é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda[8].

Essas as razões pelas quais **o prazo de 5 (cinco) anos para a repetição do indébito, nos tributos que se valem do Lançamento por Homologação, só pode começar a fluir da data da homologação**, seja ela expressa ou ficta, pois somente então é que, nos termos

---

[1] Extinção da Obrigação Tributária nos casos de Lançamento por Homologação, *in* CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.), **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 227.

[2] **Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247.

[3] **Lançamento Tributário**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380.

[4] **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54.

[5] SACHA CALMON, **Liminares**..., *op. cit.*, p. 53 e 29.

[6] ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e "Autolançamento"**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110.

[7] Extinção..., *op. cit.*, p. 228.

[8] **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 387, 388 e 392.

do artigo 156, VII, dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I. O que significa dizer que, inexistindo a homologação explícita, como de fato acontece na maioria dos casos, transcorrerão 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato jurídico tributário para que se considere existente a homologação implícita (CTN, artigo 150, § 4º); e só então principiará o prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição (CTN, artigo 168, I).

É vasto o **apoio doutrinário** a essa tese. Assim entendem PAULO DE BARROS CARVALHO[9], SACHA CALMON NAVARRO COELHO[10], MARCELO FORTES DE CERQUEIRA[11], GABRIEL LACERDA TROIANELLI[12] e HUGO DE BRITO MACHADO, que é apontado, aliás, como responsável, ao tempo em que integrava o Judiciário, pela construção da jurisprudência a respeito, e que, fazendo a análise crítica das contribuições a uma obra que coordenou sobre o tema, indica outros doutrinadores de opinião convergente: AROLDO GOMES DE MATTOS, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, WAGNER BALERA, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e muitos outros[13].

Também apreciável é o **apoio jurisprudencial** a essa tese, notadamente da parte do Superior Tribunal de Justiça. A título meramente exemplificativo, veja-se: *"**Tributário** ... **Direito à Restituição**. **Prescrição não configurada**. ... Lançamento por homologação, só ocorrendo a extinção do direito após decorridos os cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita"* [14]. Diversas outras decisões da mesma corte são referidas por ALBERTO XAVIER[15].

Assim também pensamos, infelizmente em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI[16] e com ALBERTO XAVIER[17], mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

Não se olvide a existência daqueles que sublinham o fato de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e pela homologação do lançamento dá-se *"... nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1º e 4º"* (artigo 156, VII); e invocam o disposto no **§ 1º do artigo 150**, segundo o qual *"O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"*; para argumentar que o pagamento antecipado, como ato subordinado a uma **condição**

---

[9] Extinção..., *op. cit.*, p. 232-233.
[10] **Liminares**..., *op. cit.*, p. 43.
[11] **Repetição**..., *op. cit*, p. 365-366.
[12] Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória; *in* HUGO DE BRITO MACHADO (coord.), **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 123.
[13] **Repetição**..., *op. cit.*, p. 21 e 20.
[14] STJ, 2ª Turma, Resp 182.612-98/SP, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, j. 1º.10.1998, DJU 03.11.1998, p. 120 – *Apud* MANOEL ÁLVARES, *in* VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (coord.), **Código Tributário Nacional Comentado**, São Paulo, RT, 1999, p. 632.
[15] **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96.
[16] **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270.
[17] **Do Lançamento**..., *op. cit.*, p. 98-100.

resolutiva, tem efeitos imediatos (inclusive o de extinguir o crédito), que se estendem até o implemento da condição (Código Civil, artigo 119), motivo pelo qual a contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, deve ser feita a partir dele e não da homologação.

Uma breve vista d'olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de **problemas residentes no comando do artigo 150, § 1º**, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo. Comecemos pela expressão *"homologação do lançamento"*, em face da qual SACHA CALMON indaga *"Que lançamento?"*, pois o que se homologa é a atividade preliminar do sujeito passivo, especialmente o pagamento, e lançamento só haverá mesmo quando da homologação propriamente dita , segundo a letra do artigo 150, *"caput"* [18]. Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem *"... não faz sentido ... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste **negócio jurídico**"*, porque *"... condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material ..."* do pagamento[19]. Prossigamos com outra crítica, muito bem posta por SACHA CALMON, que lembra que uma condição é a cláusula *"... que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto"* (Código Civil, artigo 114), o que absolutamente não rima com a figura da homologação no âmbito do lançamento em pauta, que, expressa ou tácita, será sempre inteira e plenamente certa[20]. E fechemos pela observação de que essa figura do pagamento antecipado não só não se caracteriza como condição, como também não se pode dizê-la resolutiva; conforme averba LUCIANO DA SILVA AMARO: *"Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição **resolutória**, a **negativa** de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção estaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição **suspensiva**, a **homologação** (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação)"* [21].

Perante todas essas vaguidades e imprecisões, como sempre, mas mais do que nunca, há que se abandonar a literalidade do dispositivo em causa, em prol de **uma interpretação sistemática**; e o contexto do CTN aponta inexoravelmente no sentido de que, muito além do pagamento antecipado, **é somente com a homologação que se opera o respectivo lançamento** e se produzem os seus efeitos típicos, sob pena irremissível de esquecimento do nítido e incontestável mandamento do artigo 142: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento ..."*.

Quanto à **natureza do prazo de repetição do indébito** do artigo 168, uma vez que ele cogita de extinção do direito, a doutrina tradicional tendia a interpretá-lo como decadencial. Mais recentemente, atentou-se para o fato de que o dispositivo trata da extinção do direito de *"pleitear"* a restituição, o que parece conduzir na direção do fenômeno prescricional, que atinge o direito de ação judicial que garante um determinado direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Entretanto, razão seja dada a MARCELO FORTES DE

---

[18] **Liminares**..., *op. cit.*, p. 50-51.
[19] **Da Extinção das Obrigações Tributárias**, São Paulo, 1991, Tese (Concurso para Professor Titular) – USP, p. 95.
[20] **Liminares**..., op. *cit.*, p. 54.
[21] **Direito Tributário Brasileiro**, 4.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348.

CERQUEIRA em que, se entendermos assim a prescrição, sempre referida às ações judiciais, *"Descabe falar-se em direito de ação perante a esfera administrativa ..."*, *"... onde inexiste exercício de função jurisdicional"*, inexiste ação e sua perda, logo inexiste prescrição ! [22]. Daí optarmos por encarar o prazo do artigo 168 como **decadencial, quando relativo à via administrativa**, e como **prescricional, quando concernente à via judicial**; na esteira do autor mencionado[23] e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI[24].

Parece-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do artigo 168, I, que nos soa inteiramente adequado concluir, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no caso, *"Não se trata, portanto, de mera proposta exegética que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explícita"* [25].

Há ainda **uma outra questão** a ser enfrentada no presente caso. Trata-se da **inconstitucionalidade que teria motivado o indébito original**. Em nosso sistema de controle de constitucionalidade, dispomos do controle concentrado, com decisões dotadas de eficácia *"erga omnes"*, e do controle difuso, cujas decisões, embora revestidas apenas de efeitos *"inter partes"*, desde que evoluam para a suspensão da execução por parte do Senado Federal (Constituição, artigo 52, X), exibem os mesmos efeitos daquelas outras.

As decisões que declaram inconstitucionalidades operam efeitos retroativos, de vez que adotamos, entre nós, o sistema norte-americano, caracterizado pelos efeitos *"ex tunc"*. E no que tange à natureza dos efeitos, fiquemos com PONTES DE MIRANDA[26] e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES[27], identificando em tais sentenças a **eficácia constitutiva negativa**, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando com a sua declaração o direito do sujeito passivo à repetição do indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de **um novo prazo para o exercício do direito à restituição do pagamento indevido**, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa situação em tudo análoga àquela contemplada no artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

---

[22] **Repetição**..., *op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362.
[23] *Ibidem, op. cit.*, p. 362 e 364.
[24] **Decadência**..., *op. cit.*, p. 100 e 253.
[25] Extinção..., *op. cit.*, p. 233.
[26] **Comentários à Constituição de 1946**, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 293 *et seq.*
[27] **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 195.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER[28], conseqüência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos *"erga omnes"*, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra hoje nele previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI[29], é grande o seu **amparo doutrinário**: HUGO DE BRITO MACHADO[30], ALBERTO XAVIER[31], RICARDO LOBO TORRES[32] MARCELO FORTES DE CERQUEIRA[33], entre outros. Ele encontra supedâneo também nas **decisões deste tribunal administrativo**: *"**Decadência – Restituição do Indébito – Norma Suspensa por Resolução do Senado Federal** ... – Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito depois de 05 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei ..."* [34]. Finalmente, a **jurisprudência do STJ** também já o encampou: *"**Tributário – Restituição – Decadência – Prescrição** ... – o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame"* [35].

A dúvida que se pode por, no caso vertente, é se, aplicável à presente hipótese de repetição do indébito tanto o **prazo de dez anos do lançamento por homologação** (cinco para a homologação, a partir do fato jurídico tributário, mais cinco para a repetição, a partir da homologação), quanto o **novo prazo da declaração de inconstitucionalidade** (cinco anos a partir do trânsito em julgado ou da publicação da resolução do Senado), **qual deles deve prevalecer?**

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do contribuinte à restituição do indébito, em face da inovação no ordenamento consistente na caracterização da norma inconstitucional, aumentando-lhe ou reabrindo-lhe o prazo para a repetição do tributo indevido. **É o que ocorre neste caso**, pois o PIS que se alega ter sido pago a maior é relativo aos períodos de apuração de janeiro de 1991 a setembro de 1995 (fls. 14 e 15), correspondendo a fatos jurídicos tributários de cujo termo inicial ainda não haviam transcorrido dez anos quando foi protocolado o pedido, em 17 e 24.05.1999, o que só viria a ocorrer em janeiro de 2001. Também em relação ao outro prazo, da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, em 10.10.95, que, com base no artigo 52, X, da Constituição, suspendeu a execução dos Decretos-

---

[28] **Do Lançamento**..., *op. cit.*, p. 97.
[29] **Decadência**..., *op. cit.*, p. 270-271 e 276.
[30] **Repetição**..., *op. cit.*, p. 21.
[31] **Do Lançamento**..., *op. cit.*, p. 97.
[32] **Restituição dos Tributos**, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109.
[33] **Repetição**..., *op. cit.*, p. 330-334.
[34] 1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão nº 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de08.11.2000.
[35] STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, **Decadência**..., *op. cit.*, p. 270-271.

Leis nºs 2.445 e 2.449/88, por decisão definitiva do STF, quanto à inconstitucionalidade da sistemática de cálculo do PIS, não se havia esgotado ainda o prazo de cinco anos antes da data do protocolo do pedido, o que só viria a ocorrer em outubro de 2000. Fiquemos, entretanto, com o primeiro prazo decadencial, porque mais favorável ao direito de repetição do sujeito passivo, mas registremos aqui o risco, embora ausente neste caso, de eventualmente serem excedidos **os limites do controle de constitucionalidade**.

Esses limites são naturalmente encontrados na noção de Segurança Jurídica, que confere estabilidade às relações sociais. Para GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada ..., o direito adquirido e o ato jurídico perfeito[36]. Do mesmo modo para RICARDO LOBO TORRES: *"... a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido... no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte"* [37]. Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido[38]. Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade.

No caso em tela, tal decisão não poderia, por exemplo, retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Eis que, no caso, o pedido de restituição do indébito foi efetuado antes do advento do termo final de ambos os prazos de decadência tomados em consideração.

Tudo isso posto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso para lhe dar provimento no que diz respeito à **inocorrência do fenômeno decadencial do seu direito de pleitear a restituição,** recomendando, no particular, que seja devolvido o presente processo ao órgão de origem para, superada as questão da decadência, verificar-se a efetividade dos alegados recolhimentos a maior do PIS. Contudo, há que se examinar ainda uma segunda questão, relativa à semestralidade do PIS.

PARTE B: SEMESTRALIDADE DO PIS

O indébito da Contribuição para o PIS alegado pela contribuinte foi apurado mediante **cálculos que partiram da visão da semestralidade como base de cálculo**, isto é, promovendo o cálculo do tributo sobre o faturamento do sexto mês anterior ao do faturamento.

---

[36] **República e Constituição**, São Paulo, RT, 1985, p. 154.
[37] A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 8, maio 1996, p. 99-100.
[38] **Decadência...**, *op. cit.*, p. 273, nota 386.

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta câmara, neste 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"* [39].

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 ..."* Extraindo-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)"* [40].

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 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"* [41]. 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*

---

[39] 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.

[40] 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.

[41] 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.

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" [42]. Confluente é a decisão que teve por relatora a Ministra ELIANE CALMON, de 29.05.2001: *"TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO ... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo... o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador ..."* [43].

Também **é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa**.

Registre-se decisão de 1995, do **1º Conselho de Contribuintes**, 1ª 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 ..."* [44]. 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"* [45]. E registre-se, por fim, **a tendência estabelecida nesta Câmara do 2º 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 ..."* [46].

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

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses ..."*, para logo afirmar que *"... no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da*

---

[42] 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.
[43] 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.
[44] 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.
[45] Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.
[46] Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.

incidência" [47]; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano[48]. 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 ..."* [49]. 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. 6°, parágrafo único ..."* [50]; palavra reafirmada anos depois, em 2001, também com ênfase: *"... é inconcusso que a LC nº 7/70, art. 6°, parágrafo único, elegeu como base de cálculo do PIS o faturamento de seis meses atrás, sem sequer cogitar de correção monetária ..."*. [51]

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*)[52].

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 redação dada a norma legal ora sob discussão"* (*sic*)[53]; na esteira, aliás, do

---

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

[48] PIS: os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 3, dez. 1995, p. 10: *"...alíquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior..."*

[49] Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

[50] A Semestralidade..., op. *cit.*, p. 11 e 16.

[51] 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).

[52] 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.

[53] Voto..., *op. cit.*, p. 4

reconhecimento expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: *"Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida"* [54].

É essa deficiência redacional que nos conduz, cautelosamente, no sentido de **uma interpretação não só isenta de precipitações, mas também ampla**, disposta a tomar em consideração os argumentos da tese oposta, de modo a sopesá-los ponderadamente; **e sobretudo sistemática**, de sorte a ter olhos não apenas para o dispositivo sob exame, mas para o todo do ordenamento em que ele se insere, especialmente para os diplomas que lhe ficam hierarquicamente sobrepostos.

Daí a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: *"... Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador"* (*sic*)[55].

Tal entendimento se nos afigura revestido de lógica e consistência. Não *"... por razões de ordem contábil ..."*, como débil e simplificadoramente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE[56]; 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[57]. 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"* [58].

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo 2º Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 210-72.229, votado por maioria em 11.11.1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado por unanimidade em 10.12.1998[59].

---

[54] Parecer PGFN/CAT nº 437/98, *apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11.
[55] 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.
[56] A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.
[57] Voto..., *op. cit.*, p. 4.
[58] Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, *in* **A Contribuição ao PIS**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.
[59] JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.

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[60]; 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 ..."* [61].

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 ..."* [62]. 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 2°, que elege a base de cálculo como um critério diferençador 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)"* [63].

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"... una precisa relación lógica ..."* [64]; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma *"... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"* [65]. **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[66]); uma relação *"vinculada directamente"* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH[67]); uma relação *"estrechamente entroncada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA[68]); uma relação *"estrechamente identificada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO

---

[60] Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigo 4°: *"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação ..."*

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

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

[63] **A Regra-Matriz**..., p. 67.

[64] ***Ordenamiento Tributario Español***, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

[65] **Curso**..., *op. cit.*, p. 29.

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

[67] *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.

[68] *Apud idem, ibidem, loc cit.*

LAPATZA[69]); uma relação de *"congruencia"* (JUAN RAMALLO MASSANET[70]); *"... uma relação de pertinência ou inerência ..."* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO[71]).

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 ..."* [72]. 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"* [73].

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)[74].

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" [75].

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" [76], 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[77], diante da hipótese de incidência "adquirir renda em 2002", a base de cálculo seria, espantosamente, "a renda adquirida em 1996" !

---

[69] *Apud idem, ibidem, loc cit.*
[70] *Hecho Imponible..., op. cit.*, p. 31.
[71] **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6ª ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.
[72] IPI – Hipótese de Incidência, **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.
[73] **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.
[74] **Curso...**, *op. cit.*, p. 326.
[75] *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva Tributária**, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.
[76] É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 141-142.
[77] Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

Tal disparate constituiria irrecusável *"... desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ..."* (PAULO DE BARROS CARVALHO[78]), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA[79]), na *"...**desfiguração da incidência** ..."* (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO[80]), na *"...*distorção *do fato gerador ..."* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO[81]), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO[82]), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER[83]); 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"* [84].

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, § 2°; 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

---

[78] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 180.
[79] 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, n° 23, ago. 1997, p. 98.
[80] **Direito Tributário: Fundamentos**..., p. 179.
[81] **Fato Gerador**..., *op. cit.*, p. 79.
[82] AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem, loc. cit*; MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição**..., *op. cit.*, p. 248 e 250.
[83] 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.
[84] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

"... incontornável ..." [85], e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como *"... **irremissível** ..."* [86].

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 ..."* [87]; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva[88].

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[89]. No Brasil, o dever genérico de solidariedade social, consagrado como um dos objetivos fundamentais de nossa república (artigo 3°, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a *"universalidade da cobertura e do atendimento"* e a *"eqüidade na forma de participação no custeio"* (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que *"A seguridade social será financiada por toda a sociedade ..."* (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA[90].

Hoje expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1°), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que **inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária**. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve *"... implícito nas dobras do primado da igualdade"* (PAULO DE BARROS CARVALHO[91]), ainda hoje *"... hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade"* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA[92]), constitui *"... uma derivação do princípio maior da igualdade"* (REGINA HELENA COSTA[93]), *"... representa um desdobramento do*

---

[85] **A Contribuição**..., *op. cit.*, p. 172.
[86] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.
[87] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.*, p. 67.
[88] 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.
[89] ***Il Principio della Capacitá Contributiva***, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.
[90] **Elisão Tributária e Função Administrativa**, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.
[91] **Curso**..., *op. cit.*, p. 332.
[92] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.
[93] **Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

princípio da igualdade" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI[94]). Mesmo a forte corrente doutrinária que defende a existência de outros princípios a concorrer com o da capacidade contributiva na realização da igualdade tributária, reconhece-lhe não só a condição de um subprincípio deste (REGINA HELENA COSTA[95]), mas sobretudo a condição de *"... subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ..."* (MARCIANO SEABRA DE GODOI[96]).

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"* [97] - e a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, inspirado em FRANCISCO CAMPOS, define a isonomia como *"... o protoprincípio ..."*, *"... o outro nome da **Justiça**"*, a própria síntese da Constituição Brasileira[98] ! 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 verdadeira estrella polar del tributarista"* [99].

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 ..."* [100]; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático[101], que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, *"... estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva ..."* [102]. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal *"... desvio representa incisivo **desrespeito ao princípio da capacidade contributiva**"* (grifamos)[103], 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*

---

[94] **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.
[95] **Princípio**..., *op. cit.*, p. 38-40 e 101.
[96] **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.
[97] **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, São Paulo, RT, 1978, p. 58.
[98] A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.
[99] ***Ordenamiento***..., *op. cit.*, p. 81.
[100] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 180.
[101] **Sujeição**..., *op. cit.*, p. 247.
[102] *Ibidem*, p. 253.
[103] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 181.

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)[104].

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 6°, parágrafo único, da Lei Complementar n° 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*" [105].

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[106], 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 contitui em absoluto uma ficção jurídica possível**. Uma ficção jurídica consiste na "*... admissão pela lei de ser verdadeira coisa que de fato, ou provavelmente, não o é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real*" (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA[107]). Trata-se aqui do conceito proposto por

---

[104] ***Ordenamiento...***, *op. cit.*, p. 449.

[105] Recurso Especial n° 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

[106] 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.

[107] *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

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"* [108]. Se é verdade que o Direito *"... tem o condão de construir suas próprias realidades ..."*, como já defendemos no passado[109], 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"* [110]; 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 7/70"* [111].

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"* [112].

7. Conclusão

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.

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

[109] **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 80.

[110] Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

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

[112] **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 173.

Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

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. Esse o motivo pelo qual negamos provimento, portanto, ao presente recurso.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2001

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO
RELATOR-DESIGNADO QUANTO À SEMESTRALIDADE

Ao contrário do entendimento do eminente Relator, considero que a Contribuição para o PIS deve ser recolhida nos estritos termos da Lei Complementar nº 7/70, no sentido de que a base de cálculo adotada deva ser a do sexto mês anterior á ocorrência do fato gerador.

Na verdade, após a declaração de inconstitucionalidade dos DLs nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo STF e a Resolução do Senado Federal que a confirmou *erga omnes*, começaram a surgir interpretações criativas, que visavam, na verdade, mitigar os efeitos da inconstitucionalidade daqueles dispositivos legais para valorar a base de cálculo da Contribuição ao PIS das empresas mercantis.

A principal dessas interpretações era a de que a base de cálculo seria o mês anterior, no pressuposto de que as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89 e 8.218/91, teriam revogado, tacitamente, o critério da semestralidade, até porque ditas leis não tratam de base de cálculo e sim de "prazo de pagamento", sendo impossível se revogar tacitamente o que não se regula.

Na realidade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS, eleita pela LC nº 7/70, art. 6º, parágrafo único, permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95.

Ressalte-se, ainda, que ditas Leis nºs 7.691/88, 7.799/88 e 8.218/91, não poderiam nunca ter revogado, mesmo que tacitamente, a LC nº 7/70, visto que, quando aquelas leis foram editadas, estavam em vigor os já revogados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que depois foram declarados inconstitucionais, e não a LC nº 7/70, que havia sido, inclusive, "revogada" por tais decretos-leis, banidos da ordem jurídica pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, o que, em conseqüência, restabeleceu a plena vigência da mencionada Lei Complementar.

Sendo materialmente impossível as supracitadas leis terem revogado algum dispositivo da LC nº 7/70, especialmente com relação a prazo de pagamento, assunto que nunca foi tratado ou referido no texto daquele diploma legal.

Aliás, foi a Norma de Serviço CEP-PIS nº 02, de 27 de maio de 1971, que, pela primeira vez, estabeleceu, no sistema jurídico, o prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS, determinando que o recolhimento deveria ser feito até o dia 20 (vinte) de cada mês. Desse modo, o valor referente à contribuição de julho de 1971 teria que ser recolhido até o dia 20 (vinte) de agosto do mesmo ano, e assim sucessivamente.

Processo nº : 10865.001226/99-61
Recurso nº : 116.007
Acórdão nº : 201-75.676

Na verdade, o referido prazo deveria ser considerado como o vigésimo dia do sexto mês subseqüente à ocorrência do fato gerador, conforme originalmente previsto na LC nº 7/70.

Entendo que, afora os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, toda a legislação editada entre as Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73 e a Medida Provisória nº 1.212/95, em verdade, não se reportaram à base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Na realidade, tal divergência de interpretação quanto à semestralidade do PIS encontra-se, definitivamente, pacificada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, em julgamento proferido em 29 de maio de 2001, por maioria, negaram provimento ao Recurso Especial nº 144.708 - RS (1997/00581140-3), interposto pela Fazenda Nacional, tendo como Recorrida a Redelar Regional Distribuidora de Eletrodomésticos Ltda. e outros, de acordo com o voto proferido pela Meritíssima Relatora Ministra Eliana Calmon.

Tal decisão consagrou a interpretação de que, em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do PIS, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador - art. 6º, parágrafo único, da LC nº 7/70 -, bem como que a incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

Destarte, o órgão judicante, constitucionalmente competente para dirimir as divergências jurisprudenciais, já decidiu que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é a de seis meses antes do fato gerador, até a edição da MP nº 1.212/95.

Ademais, também, encontra-se definida na órbita administrativa (Acórdão RD/201-0.337) a dicotomia entre o fato gerador e a base de cálculo da Contribuição ao PIS, encerrada no art. 6º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 7/70, cuja plena vigência, até o advento da MP nº 1.212/95, foi, igualmente, reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, voto **pelo provimento** do recurso para admitir a possibilidade de haver valores a serem compensados, em face da existência da Contribuição ao PIS, a ser calculada mediante regras estabelecidas na Lei Complementar nº 7/70 e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos.

Sala das Sessões, em 04 dezembro de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO