



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
**RECURSO ESPECIAL**  
Nº RP/201-116147

Recorrente : BAUDUCO & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS. SEMESTRALIDADE. FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR. INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 e 2.449/88. MULTA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE INCORPORAÇÕES. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Para a apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela LC n.º 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"), o "faturamento do mês anterior" passou a ser considerado após a edição da MP n.º 1.212/95. A Resolução do Senado Federal n.º 49/95 baniu da ordem jurídica o Decreto-Lei n.º 2.445/88, que alterou, entre outras, a alíquota, devendo, desta forma, permanecer a exigibilidade da alíquota de 0,75% até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95. Indevida a aplicação da multa, em face do que determina os arts. 63 e §§ da Lei n.º 9.430/96 e 151 do CTN. É devido o direito de a Recorrente utilizar-se dos créditos tributários decorrentes das incorporações havidas. Os créditos a serem compensados devem ser acrescidos da atualização monetária calculada segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08/97.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BAUDUCO & CIA. LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002

Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

Antonio Mário de Abreu Pinto  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Roberto Velloso (Suplente), Antonio Carlos Atulim (Suplente), Gilberto Cassuli, Rogério Gustavo Dreyer e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

Recorrente : BAUDUCO & CIA. LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 101/116) lavrado contra a Recorrente, relativo à suposta falta de recolhimento da Contribuição para o PIS, no período de março/97 a julho/98, decorrentes de compensação efetuada em decorrência de Mandado de Segurança impetrado e acolhido com o objetivo de assegurar direito à compensação de quantias recolhidas indevidamente ou a maior a título de PIS, sob forma diversa da instituída pela Lei Complementar nº 7/70, com outras parcelas devidas sob o mesmo título.

Inconformada com o lançamento procedido, a Recorrente interpôs Impugnação às fls. 142/159, onde em síntese alega que:

- a) com relação aos autos de infração com exigibilidade suspensa, o autuante aplicou multa de ofício em desacordo com o art. 63 da Lei nº 9.430/96. Portanto, são nulos, porque foram lavrados em discordância com os preceitos legais;
- b) o auditor-fiscal considerou o Parecer PGFN CAT nº 437/98 como definitivo para efetuar o lançamento, fazendo com que ele fosse hierarquicamente superior à Lei;
- c) a medida judicial mandou aplicar a correção monetária integral, enquanto o autuante utilizou-se da Norma de Execução nº 08/97 no cálculo do crédito a compensar;
- d) inexistente a revogação do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7.691/88, uma vez que essa dispôs apenas sobre indexação de tributos a partir da ocorrência do fato gerador;
- e) cita várias decisões judiciais e administrativas que suportam a semestralidade do PIS, onde a base de cálculo do PIS seria o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, conforme preceitua a LC nº 7/70;
- f) não foram consideradas as bases de cálculos de quatro empresas que contribuíram no período de vigência dos declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, e foram incorporadas pela Recorrente;
- g) foi utilizada a base de cálculo para o FINSOCIAL e a COFINS, quando o correto seria a base de cálculo do PIS, por tratar-se de valores divergentes; e 



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

- h) em ação relativa ao emprego de expurgo inflacionário de 42,72%, intitulado Plano Verão, foi acolhido o pedido de antecipação de tutela em 09/04/96, entendimento confirmado, em 12/06/98, por sentença de 1º grau.

A Decisão DRJ/CPS nº 002472, lavrada em 12 de setembro de 2000, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, fls. 221 a 232, julgou **procedente** o lançamento fiscal, nos seguintes termos:

- a) a exigibilidade do crédito tributário não está suspensa, pois o lançamento pautou-se dentro do determinado pela sentença judicial, tendo em vista a ressalva do direito de o Fisco fiscalizar o *quantum* a ser compensado. Dessa forma, o lançamento incidiu apenas nas irregularidades da compensação, multa devida.
- b) a Contribuição ao PIS deve ser recolhida segundo a Lei Complementar nº 7/70 e alterações supervenientes;
- c) o art. 6º da LC nº 7/70 veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa do PIS;
- d) a Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97 regulamentou devidamente o cálculo para a compensação;
- e) não foram trazidos aos autos quaisquer documentos que corroborem a argumentação de que teria havido incorporações de empresas;
- f) não merece reparos a utilização da base de cálculo para o FINSOCIAL e COFINS no cálculo do PIS. Para os períodos de janeiro de 1990 a setembro de 1993, a base de cálculo do PIS, do FINSOCIAL e da COFINS era o faturamento mensal, como determinado pelas LCs nºs 7/70 e 70/91; e
- g) a sentença referente ao expurgo do plano verão aplicou-se as demonstrações financeiras relativas à janeiro/89, bem como o direito de reconhecê-lo no balanço de 31/12/94, não se referindo aos créditos a compensar.

À fl. 234, consta o encaminhamento do processo à ARF de Pouso Alegre, MG, face à mudança de jurisdição da Recorrente, de Guarulhos - SP para aquela localidade.

Às fls. 239/255, a Recorrente apresenta Rol de Bens para fazer face ao depósito recursal exigido pela MP nº 1.973-66, DOU de 28.09.2000, que inovou o art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Às fls. 256 a 272, a Contribuinte interpõe Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes, no qual aduz, em preliminar, as seguintes razões:

- a) de acordo com o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, no período entre julho de 1988 e 31 de dezembro de 1991, foi utilizado os



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

índices previstos na Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, que regulamenta a utilização monetária até 31/12/95, de valores pagos ou recolhidos no período de 01/01/88 a 31/12/91, para fins de restituição ou compensação;

- b) a utilização de índices pela fiscalização do imposto, na lavratura de auto de infração, com base em normas internas, de desconhecimento da empresa, constitui, indubitavelmente, cerceamento do direito de defesa; e
- c) não existe nas planilhas de atualização dos créditos qualquer referência aos índices utilizados pela fiscalização, em desrespeito ao requisito do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72.

Requer, ao final, a nulidade do lançamento, nos termos do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72.

No mérito, praticamente repetiu todos os argumentos da impugnação, contesta a aplicação da multa e da aplicação da Norma de Execução nº 08/97 no cálculo do crédito a compensar, confirma a semestralidade do PIS, e protesta pelo aproveitamento dos créditos decorrentes de empresas incorporadas, exceto quanto à questão do expurgo inflacionário do Plano Verão, que reconhece decorreu de um equívoco, não tendo influído nos cálculos da compensação da Recorrente.

É o relatório. 



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente rejeito a preliminar levantada pela Recorrente que requer a nulidade do lançamento sob o argumento de que, face à utilização de normas internas desconhecidas da empresa, constituiria cerceamento de defesa.

Na verdade a Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, que regulamenta a correção monetária para fins de restituição ou compensação, constitui norma complementar que versa sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, compreendendo, segundo o art. 96 do Código Tributário Nacional, a “legislação tributária”, não podendo a Recorrente alegar que se trata de norma interna desconhecida pela empresa.

A ninguém é dado desconhecer a legislação tributária para efeito de compensação de tributos.

Na realidade considero que está correta a utilização da Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97 para efeito de atualizar monetariamente os créditos a serem compensados.

Em conseqüência considero improcedente o pedido preliminar de nulidade do lançamento.

No mérito, considero que tem razão a Recorrente quanto à aplicação da multa, visto que, reconhecendo a autoridade autuante a existência de decisão judicial tutelando o procedimento de compensação, aplicou multa de ofício, em afronta ao disposto nos arts. 63 e §§ da Lei nº 9.430/96 e 151 do CTN.

Também tem razão a Recorrente quanto à questão da semestralidade do PIS.

Destarte, tem-se que o PIS deveria ser recolhido 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 à ocorrência do fato gerador.

De fato, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 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, entre elas 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 verdade, a base de



**Processo nº : 10875.000788/00-10**  
**Recurso nº : 116.147**  
**Acórdão nº : 201-76.038**

cálculo da Contribuição para o PIS, eleita pela LC n.º 7/70, art. 6.º, parágrafo único, permanece incólume e em pleno vigor até a edição da MP n.º 1.212/95.

Desta feita, procede o pleito da empresa que se insurge contra a adoção de base de cálculo da dita contribuição de forma diversa da que determina a LC n.º 7/70.

Ressalte-se, ainda, que ditas Leis n.ºs 7.691/88, 7.799/88 e 8.218/91, não poderiam nunca ter revogado, mesmo que tacitamente, a LC n.º 7/70, visto que quando aquelas leis foram editadas estavam em vigor os já revogados Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, que depois foram declarados inconstitucionais, e não a LC n.º 7/70, que havia sido, inclusive, "revogada" por tais decretos-leis, banidos da ordem jurídica pela Resolução n.º 49/95 do Senado Federal, o que, em consequência, restabeleceu a plena vigência da mencionada Lei Complementar.

Sendo assim, materialmente impossível as supracitadas leis terem revogado algum dispositivo da LC n.º 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 n.º 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.

Na verdade, o referido prazo deveria ser considerado como o vigésimo dia do sexto mês subsequente à ocorrência do fato gerador, conforme originalmente previsto na LC n.º 7/70.

Entendo que, afora os Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, toda a legislação editada entre as Leis Complementares n.ºs 7/70 e 17/73 e a Medida Provisória n.º 1.212/95, em verdade não se reportaram à base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Além disso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, órgão constitucionalmente competente para dirimir as divergências jurisprudenciais, pacificou a matéria, em sede do RE n.º 240.938/RS (1990/0110623-0), decidindo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é a de seis meses antes do fato gerador, até a edição da MP n.º 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. 6.º e seu parágrafo único da Lei Complementar n.º 7/70, cuja plena vigência, até o advento da MP n.º 1.212/95, foi definitivamente reconhecida por aquele Tribunal.

Isto posto, fica claro que, caso a Recorrente tenha recolhido tributos a maior, a ela é de direito um crédito frente ao Fisco, podendo este ser compensado com tributos que estiverem por ser pagos, isto nos moldes do art. 66 da Lei Complementar n.º 8.383/91, ocorrendo um encontro de contas que, sob a condição resolutive do lançamento fiscal, extinguirá o crédito tributário.



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

Igualmente considero que é devido o direito de a Recorrente utilizar-se dos créditos tributários decorrentes das incorporações havidas. Isto decorre da interpretação do art. 132 do CTN, que prevê a responsabilidade das empresas de direito privado quanto aos tributos devidos por aquelas que ao seu patrimônio forem incorporadas, levando-nos, portanto, a concluir que também podem as incorporadoras apropriarem-se dos créditos das incorporadas e utilizá-los na compensação de tributos.

Considero que não procede o argumento utilizado pela Recorrida de que alega a falta de comprovação das incorporações procedidas, visto que se encontra suficientemente atestada ditas incorporações, face à documentação acostada às fls. 141/159 do processo, devendo, pois, ser considerado o crédito de PIS porventura devido relativo às empresas incorporadas à Recorrente.

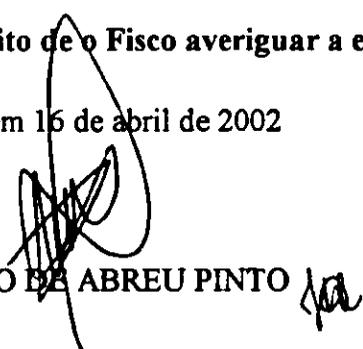
Reconheço, finalmente, à RECORRENTE o direito à compensação de créditos de PIS pagos a maior, acrescidos da atualização monetária e juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

Diante do exposto, voto pelo **provimento parcial** do recurso para:

- a) considerar indevida a aplicação da multa, em face do que determinam os arts. 63 e §§ da Lei nº 9.430/96 e 151 do CTN;
- b) admitir a possibilidade de haver valores a serem restituídos/compensados, em face da existência da Contribuição ao PIS, a ser calculada mediante as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 7/70 e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;
- c) considerar devida a utilização na compensação dos créditos tributários decorrentes das incorporações havidas; e
- d) considerar devido que os créditos a serem compensados sejam acrescidos da atualização monetária calculada segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

**Ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos.**

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO 



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA SEMESTRALIDADE DO PIS

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta Câmara, no ano de 2001, de que a questão da semestralidade do PIS se resolve pela inteligência de “base de cálculo”, não é mais esse o nosso entendimento, pois nos inclinamos hoje pela inteligência de “prazo de recolhimento”, pelas razões que passamos abaixo a explicitar.

### 1. A Questão

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

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

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de “*procelosa*”<sup>1</sup>.

### 2. A Tese Majoritária da Base de Cálculo

É nessa direção que caminha o nosso Judiciário.

Veja-se, à guisa de ilustração, decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, publicada em 1998, e fazendo menção a entendimento firmado em 1997: *“A base de cálculo deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento da contribuição para o PIS ...”*. 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)”*<sup>2</sup>.

Tal visão parece hoje consolidar-se no Superior Tribunal de Justiça. Da lavra do Ministro JOSÉ DELGADO, como relator, a decisão de 13.04.2000: *“... PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE ... 3. A base de cálculo da contribuição em comento, eleita*

<sup>1</sup> Confira-se, por exemplo, AROLDO GOMES DE MATTOS, Um Novo Enfoque sobre a Questão da Semestralidade do PIS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, *Dialética*, nº 67, abr. 2001, p. 07.

<sup>2</sup> Agravo de Instrumento nº 97.04.30592-3/RS, 1ª Turma, Rel. Juiz VLADIMIR FREITAS, unânime, DJ, seção 2, de 18.03.98 – *Apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade do PIS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, *Dialética*, nº 34, jul. 1998, p. 16.



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

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"*<sup>3</sup>. Do mesmo Relator, a decisão de 05.06.2001: *"TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE ... 3. A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário"*<sup>4</sup>. Confluyente é a decisão que teve por Relatora a Ministra ELIANE CALMON, de 29.05.2001: *"TRIBUTÁRIO - PIS - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO ... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador ..."*<sup>5</sup>.

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se a decisão de 1995, do Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara: *"Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, e Lei Complementar nº 17, de 12-12-73, a Contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás ..."*<sup>6</sup>. Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo depõe JORGE FREIRE: *"O Acórdão CSRF/02-0.871 ... também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD/203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD 203-0.3000 (processo 11080.001223/96-38), votado em Sessão de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido"*<sup>7</sup>. E registre-se, por fim, a tendência estabelecida nesta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: *"PIS ... SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - ... 2 - A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador ..."*<sup>8</sup>.

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

<sup>3</sup> Recurso Especial nº 240.938/RS, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, unânime, DJ de 15.05.2000 – Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>, acesso em: 02 dez. 2001, p. 14 e 07.

<sup>4</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, unânime, DJ de 27.08.2001 – Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>, acesso em: 02 dez. 2001, p. 01.

<sup>5</sup> Recurso Especial nº 144.708, Rel. Min. ELIANA CALMON – *Apud* JORGE FREIRE, Voto do Conselheiro-Relator, Recurso Voluntário nº 115.788, Processo nº 10480.010177/98-54, Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, julgamento em set. 2001, p. 05.

<sup>6</sup> Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, *A Semestralidade...*, *op. cit.*, p. 15-16; e *apud* EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, *Contribuição ao Programa de Integração Social – Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 04, jan. 1996, p. 19-20.

<sup>7</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04-05, nota nº 03.

<sup>8</sup> Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 01.



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

É de 1995 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"<sup>9</sup>; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano<sup>10</sup>. De 1996 é a visão de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, que, igualmente, principia sua análise esclarecendo: "Não se trata, como pode parecer à primeira vista, que o prazo de recolhimento da contribuição seja de 180 dias"; para terminar asseverando: "Assim, em conclusão, o recolhimento da contribuição ao PIS deve ser feito com base no faturamento do sexto mês anterior ..." <sup>11</sup>. E de 1998, para encerrar a amostragem doutrinária, a palavra enfática de AROLDO GOMES DE MATTOS: "A LC 7/70 estabeleceu, com clareza solar e até ofuscante, que a base de cálculo da contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor no seu art. 6º, parágrafo único ..." <sup>12</sup>; palavra reafirmada anos depois, em 2001, também com ênfase: "... é inconcusso que a LC nº 7/70, art. 6º, parágrafo único, elegeu como base de cálculo do PIS o faturamento de seis meses atrás, sem sequer cogitar de correção monetária ..." <sup>13</sup>

Todos os autores citados buscaram apoio na opinião do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, do Supremo Tribunal Federal, revelada por ocasião do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em setembro de 1994: "... parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data" (sic)<sup>14</sup>.

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

### 3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

Principie-se por sublinhar a redação deficiente do dispositivo legal que constitui o pomo da discórdia das interpretações. É a idéia que vem sendo defendida, por exemplo, por JORGE FREIRE, desta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: "... 

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

<sup>10</sup> PIS: os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 03, dez. 1995, p. 10: "...allquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior..."

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

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

<sup>13</sup> Um Novo Enfoque..., op. cit., p. 15. Interessante que, ao confirmar sua palavra sobre o assunto, o jurista recapitula os pontos mais relevantes do trabalho anterior, acrescentando que o tema foi "...objeto de um acurado estudo de nossa autoria intitulado 'A Semestralidade do PIS'..." (sic) (p. 07).

<sup>14</sup> CARLOS MÁRIO VELLOSO, Mesa de Debates: Inovações no Sistema Tributário, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 149; ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, PIS..., op. cit., p. 10; EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, op. cit., p. 19; AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., op. cit., p. 15.



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

*sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão” (sic)<sup>15</sup>; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: “Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida”<sup>16</sup>.*

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

Daí a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: “... *Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador*” (sic)<sup>17</sup>.

**Tal entendimento se nos afigura revestido de lógica e consistência.** Não “... *por razões de ordem contábil ...*”, como débil e simplificadoramente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE<sup>18</sup>, mas por motivos “... *de técnica impositiva ...*”, uma vez “... *impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador*”, como alega com acerto JORGE FREIRE, o que fatalmente ocorreria se se admitisse localizar a ocorrência do fato que corresponde à hipótese de incidência num mês, buscando a base de cálculo no sexto mês anterior<sup>19</sup>. Mais adequado ainda invocar **motivos de ordem constitucional** para justificar essa tese, pois são constitucionais, no Brasil, as razões da aproximação desses fatores – hipótese de incidência tributária e base de cálculo – como trataremos de fazer devidamente explícito no item seguinte.

É dessa mesma **perspectiva sistemático-constitucional** que se coloca OCTAVIO CAMPOS FISCHER, aqui citado como digno representante da **melhor doutrina**, em obra específica acerca desse tributo, abraçando essa tese e assim deixando lavrada sua conclusão: “*Deste modo, também propugnando uma leitura harmonizante do texto da LC nº 07/70 com a Constituição de 1988, a única interpretação viável para aquela é a de que a semestralidade se refere à data do recolhimento/prazo de pagamento e não à base de cálculo*”<sup>20</sup>.

**Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento**, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo Segundo Conselho de Contribuintes, como se vê, a

<sup>15</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04

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

<sup>17</sup> PIS – Questões Objetivas (Coordenação-Geral do Sistema de Tributação), *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, *Dialética*, nº 12, set. 1996, p. 137 e 141.

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

<sup>19</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04.

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

título exemplificativo, do Acórdão nº 201-72.229, votado, por maioria, em 11.11.98, e do Acórdão nº 201-72.362, votado, por unanimidade, em 10.12.98<sup>21</sup>.

#### 4. A Tese da Semestralidade como Base de Cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência do PIS

Há muito já foi ultrapassada, pela Ciência do Direito Tributário, a afirmativa do nosso Direito Tributário Positivo de que a natureza jurídica de um tributo é revelada pela sua hipótese de incidência<sup>22</sup>; assertiva que, embora correta, é insuficiente, se não aliada a hipótese de incidência à base de cálculo, constituindo um **binômio identificador do tributo**. Já tivemos, aliás, no passado, a oportunidade de registrar que *“A tese desse binômio para determinar a tipologia tributária já houvera sido esboçada laconicamente em AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e em ALIOMAR BALEEIRO ...”*, mas *“... sem a mesma convicção encontrada em PAULO DE BARROS ...”*<sup>23</sup>.

Com efeito, é com **PAULO DE BARROS CARVALHO** que tivemos a **construção acabada desse binômio** como apto a *“... revelar a natureza própria do tributo ...”*, individualizando-o em face dos demais, e como apto a permitir-nos *“... ingressar na intimidade estrutural da figura tributária ...”*<sup>24</sup>. E isso, basicamente, por superiores razões constitucionais, como também já sublinhamos alhures: *“... atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2º, que elege a base de cálculo como um critério diferenciador entre impostos e taxas, e no artigo 154, I, que, ao atribuir à União a competência tributária residual, exige que os novos impostos satisfaçam a esse binômio, quanto à novidade, além de atender a outros requisitos (lei complementar e não cumulatividade)”*<sup>25</sup>.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, **MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ**, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *“... una precisa relación lógica ...”*<sup>26</sup>; por isso **PAULO DE BARROS** cogita de uma *“... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”*<sup>27</sup>. **A relação ideal entre esses componentes do binômio identificador do tributo** é descrita pela doutrina como uma *“perfeita sintonia”*, uma *“perfeita conexão”*, um *“perfeito ajuste”* (**PAULO DE BARROS CARVALHO**<sup>28</sup>); uma relação *“vinculada directamente”* (**ERNEST BLUMENSTEIN** e **DINO JARACH**<sup>29</sup>); uma relação

<sup>21</sup> JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 04, nota nº 2.

<sup>22</sup> Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigo 4º: *“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...”*

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

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

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

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

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

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

<sup>29</sup> *Apud* JUAN RAMALLO MASSANET, *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 11/12, jan./jun. 1980, p. 31.



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

*“estrechamente entroncada”* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA<sup>30</sup>); uma relação *“estrechamente identificada”* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA<sup>31</sup>); uma relação de *“congruencia”* (JUAN RAMALLO MASSANET<sup>32</sup>); *“... uma relação de pertinência ou inerência ...”* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>33</sup>).

Não se duvida, hoje, de que a **base de cálculo, na sua função comparativa**, deve confirmar o comportamento descrito no núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou mesmo infirmá-lo, estabelecendo, então, o comportamento adequado à hipótese. Daí a força da observação de GERALDO ATALIBA: *“Onde estiver a base impositiva, aí estará a materialidade da hipótese de incidência ...”*<sup>34</sup>. E não se duvida de que, sendo uma a hipótese, uma será a melhor alternativa de base de cálculo: exatamente aquela que se mostrar plenamente de acordo com a hipótese. Daí o vigor da observação de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem o tributo *“... só poderá ter uma única base de cálculo”*<sup>35</sup>.

Conquanto mereça algum desconto a radicalidade da visão de BECKER, se é verdade que existe alguma chance de manobra para o legislador tributário, no que diz respeito à determinação da base de cálculo, é certo que, como leciona PAULO DE BARROS, *“O espaço de liberdade do legislador ...”* esbarra no *“... obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura”* (grifamos)<sup>36</sup>.

**Exemplo clássico de legislador que desrespeitou os contornos do fato descrito na hipótese, ao fixar a base de cálculo, é o trazido à colação pelo mesmo BECKER, quanto ao antigo IPTU do Município de Porto Alegre-RS, imposto cuja hipótese de incidência – ser proprietário de imóvel urbano – rima perfeitamente com a sua base de cálculo tradicional – valor venal do imóvel urbano, deixando de fazê-lo, contudo, no caso concreto, quando, tendo sido alugado o imóvel, elegeu-se como base de cálculo o valor do aluguel percebido, situação em que a base de cálculo passou a corresponder a outra hipótese diversa da do IPTU: “auferir rendimento de aluguel do imóvel urbano”**<sup>37</sup>.

Ora, um exemplo mais atual desse descompasso seria exatamente o PIS, se tomada a semestralidade como base de cálculo: admitindo-se que a sua hipótese de incidência correspondesse ao *“obter faturamento no mês de julho”*<sup>38</sup>, por exemplo, sua base de cálculo, aceita essa tese, seria, surpreendentemente: *“o faturamento obtido no mês de janeiro”*! Ou, numa analogia com o Imposto de Renda<sup>39</sup>, diante da hipótese de incidência *“adquirir renda em 2002”*, a base de cálculo seria, espantosamente, *“a renda adquirida em 1996”*!

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

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

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

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

<sup>34</sup> IPI – Hipótese de Incidência, **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 06.

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

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

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

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

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

Tal disparate constituiria irrecusável "... *desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>40</sup>), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>41</sup>), na "... *desfiguração da incidência ...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>42</sup>), na "... *distorção do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>43</sup>), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>44</sup>), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER<sup>45</sup>); obstando, definitivamente, sua exigibilidade, como registra convicta e precedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... *podemos 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*"<sup>46</sup>.

E qual seria a razão dessa inexigibilidade? Invocamos, atrás, com JORGE FREIRE, motivos de técnica impositiva, mas logo acrescentamos ser mais adequado falar de razões constitucionais (item anterior). De fato, se a imposição da base de cálculo, ao lado e sintonizada com a hipótese de incidência, para estabelecer a identidade de um tributo, deriva de comandos constitucionais (artigos 145, § 2º; e 154, I), a ausência da base de cálculo devida, por si só, representa nítida **inconstitucionalidade**. Mais ainda: entre nós, o núcleo da hipótese de incidência da maioria dos tributos (seu critério material) encontra-se já delineado no próprio texto constitucional – quanto ao PIS, a materialidade "obter faturamento" encontra supedâneo nos artigos 195, I, b, e 239 – donde mais do que evidente que a eleição de uma base de cálculo indevida, opondo-se ao núcleo do suposto constitucional, consubstancia outra irrecusável **inconstitucionalidade**.

Eis que, por duplo motivo, a adoção da tese da semestralidade da Contribuição ao PIS como base de cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência dessa contribuição, redundando em absoluta e inaceitável **insubmissão do legislador infraconstitucional às determinações do Texto Supremo**; **pecado** que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como

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

<sup>41</sup> Veja-se o comentário de RUBENS: "Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência" – Apud ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS – Inconstitucionalidade da Inclusão de seu Valor, em sua Própria Base de Cálculo (*sic*), Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 23, ago. 1997, p. 98.

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

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

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

<sup>45</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria..., *op. cit.*, p. 339; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS..., *op. cit.*, p. 98; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, A Contribuição..., *op. cit.*, p. 172.

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

"... incontornável ..." <sup>47</sup>, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "... irremissível ..." <sup>48</sup>.

#### §. 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 ..." <sup>49</sup>; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva <sup>50</sup>.

A noção do dever de pagar os tributos conforme a capacidade contributiva de cada um está vinculada a um dever de solidariedade social, na lição clássica de FRANCESCO MOSCHETTI, o professor italiano da Universidade de Pádua, que propõe um critério formal para a verificação concreta da positividade desse vínculo num determinado ordenamento: a existência de uma declaração constitucional nesse sentido <sup>51</sup>. No Brasil, o dever genérico de solidariedade social, consagrado como um dos objetivos fundamentais de nossa república (artigo 3º, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a "universalidade da cobertura e do atendimento" e a "equidade na forma de participação no custeio" (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que "A seguridade social será financiada por toda a sociedade ..." (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA <sup>52</sup>.

Hoje expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1º), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve "... implícito nas dobras do primado da igualdade" (PAULO DE BARROS CARVALHO <sup>53</sup>), ainda hoje, "... hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA <sup>54</sup>), constitui "... uma derivação do princípio maior da igualdade" (REGINA HELENA COSTA <sup>55</sup>), "... representa um desdobramento do

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

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

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

<sup>50</sup> MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 255-256; AIRES FERNANDINO BARRETO, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, São Paulo, RT, 1986, p. 83-84.

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

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

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

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

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

*princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>56</sup>). Mesmo a forte corrente doutrinária que defende a existência de outros princípios a concorrer com o da capacidade contributiva na realização da igualdade tributária, reconhece-lhe não só a condição de um subprincípio deste (REGINA HELENA COSTA<sup>57</sup>), mas, sobretudo, a condição de “... *subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária* ...” (MARCIANO SEABRA DE GODOI<sup>58</sup>).

Estabelecida essa íntima relação entre capacidade contributiva e igualdade, convém sublinhar a **relevância do tema**, para o quê fazemos recurso a dois grandes juristas nacionais contemporâneos: a CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO – “... *a isonomia se consagra como o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais*”<sup>59</sup> - e a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, inspirado em FRANCISCO CAMPOS, define a isonomia como “... *o protoprincípio* ...”, “... *o outro nome da Justiça*”, a própria síntese da Constituição Brasileira<sup>60</sup>! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a “... *transcendência dogmática* ...” da capacidade contributiva, concluindo que ela “... *es la verdadera estrella polar del tributarista*”<sup>61</sup>.

Trazendo agora essas noções para a questão sob exame, no que diz respeito à Contribuição para o PIS, e tomando-se a **semestralidade como base de cálculo**, “*o faturamento obtido no mês de janeiro*”, obviamente, consiste em base de cálculo que não mede as proporções do fato descrito na hipótese “*obter faturamento no mês de julho*”, constituindo, a toda evidência, o que PAULO DE BARROS CARVALHO denuncia como uma base de cálculo “... *viciada ou defeituosa* ...”<sup>62</sup>; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático<sup>63</sup>, que desnatura a hipótese de incidência, e, uma vez desnaturada a hipótese, “... *estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva* ...”<sup>64</sup>. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “... *desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva*” (grifamos)<sup>65</sup>, e, por decorrência, idêntica ofensa ao princípio da igualdade, de que aquele representa o subprincípio primordial.

Se registramos antes que a liberdade do legislador para escolher a base de cálculo não pode exceder os contornos do fato hipotético, completemos agora essa reflexão, tomando emprestado o verbo preciso de MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, que adverte: “... *el legislador no es omnipotente para definir la base imponible* ...”, não somente no sentido de que “... *la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta*”<sup>66</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

*por el legislador en el momento de la redacción del hecho imponible ...”, como também no sentido de que “... tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica ...” (grifamos)<sup>66</sup>.*

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

## 6 Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

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

Por isso nossa surpresa quando o Ministro **JOSÉ DELGADO**, Relator de decisão do Superior Tribunal de Justiça, de 05.06.2001, faz menção a **parecer desse eminente jurista, em que ele teria assumido posicionamento diverso sobre essa questão** daquele ao qual os argumentos jurídicos considerados, especialmente os desse mesmo cientista, nos conduziram: *“O enunciado inserto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, ao dispor que a base imponible terá a grandeza aritmética da receita operacional líquida do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, utiliza-se de ficção jurídica que não compromete o perfil estrutural da regra matriz de incidência nem afronta os princípios constitucionais plasmados na Carta Magna”<sup>67</sup>.*

Tão surpresos quanto consternados, **mantemos, contudo, nosso entendimento, de vez que convictos**, como esperamos ter deixado claro e patente ao longo dos raciocínios até aqui empreendidos.

E com todo o respeito devido pelo orientado ao orientador<sup>68</sup>, consideremos às rápidas a opinião do mestre nesse parecer não publicado que nos causa estranheza.

Primeiro, a **eleição de uma base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário a que corresponde não constitui em absoluto uma ficção jurídica possível.** Uma ficção jurídica consiste na *“... admissão pela lei de ser verdadeira coisa que de fato, ou provavelmente, não o é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real”* (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>69</sup>). Trata-se aqui do conceito proposto por 

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

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

<sup>68</sup> O Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, para nosso privilégio e orgulho, foi nosso orientador tanto na dissertação de mestrado quanto na tese de doutorado, ambas defendidas e aprovadas na PUC/SP, respectivamente em 1992 e em 1999.

<sup>69</sup> *Apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *O Fato Gerador do ICM*, São Paulo, Resenha Tributária e CEEU, 1978, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 336. Registre-se que nos afastamos, aqui, daquelas que julgamos



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: "*La ficción jurídica... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real*"<sup>70</sup>. Se é verdade que o Direito "... tem o condão de construir suas próprias realidades ...", como já defendemos no passado<sup>71</sup>, também é verdade que há limites para tal criatividade jurídica: só se pode fazê-lo em plena consonância com os altos ditames constitucionais, esses, limites hierárquicos superiores intransponíveis. Decididamente, não foi assim que agiu o legislador da Lei Complementar nº 7/70 em relação ao PIS.

Segundo, a eleição de uma base de cálculo que não se compagina com o fato descrito na hipótese de incidência, cujo núcleo tem amparo constitucional, compromete o perfil estrutural da regra-matriz de incidência do PIS. Foi com a intenção de demonstrar a veracidade dessa assertiva que redigimos o longo item 4, atrás, da presente declaração de voto. E acreditamos tê-lo demonstrado.

Terceiro e derradeiro, a eleição de uma base de cálculo que não mede as dimensões econômicas do fato descrito na hipótese de incidência afronta os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade. Foi também para justificar tal afirmação que oferecemos as considerações do extenso item 5, retro, desta declaração de voto. E pensamos tê-lo justificado.

Terminemos por lembrar que as decisões judiciais têm salientado a intenção política do legislador do PIS de beneficiar o seu sujeito passivo. Assim a relatada pelo Ministro JOSÉ DELGADO: "... 3 - A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário"<sup>72</sup>; bem como a de relato da Ministra ELIANE CALMON: "... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador - art. 6º, parágrafo único da LC 07/70"<sup>73</sup>.

Que seja: admitamos tratar-se de opção política do legislador de beneficiar o contribuinte do PIS, não, porém, quanto à base de cálculo, em face das incoerências e inconstitucionalidades largamente demonstradas, mas, isso sim, no que tange ao prazo de recolhimento. O entendimento oposto, tantos e tão assustadores são os pecados jurídicos que ele implica, significa, no correto diagnóstico de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, "... um perigoso passo rumo à destruição do edifício jurídico-tributário brasileiro"<sup>74</sup>.

---

serem hoje as melhores explicações quanto à ficção jurídica - as de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996; e as de LEONARDO SPERB DE PAOLA, *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997 - justamente para ficarmos com a idéia de ficção citada e, presume-se, adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

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

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

<sup>72</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 01.

<sup>73</sup> Recurso Especial nº 144.708 - *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 05.

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



Processo nº : 10875.000788/00-10  
Recurso nº : 116.147  
Acórdão nº : 201-76.038

## ~~6.~~ 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 como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA 