



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02/03/2002
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

Recorrente : ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.
NULIDADE. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS.**

A imprecisão na descrição dos fatos, desde que não constitua cerceamento de defesa, enquadra-se entre os vícios não essenciais, irregularidades sanáveis quando resultarem em prejuízo do sujeito passivo, que não determinam a nulidade processual (Decreto nº 70.235/72, artigos 59 e 60).

PIS. SEMESTRALIDADE. PRAZO DE RECOLHIMENTO.

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 do recurso interposto por ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso**. Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira (Relator) e Josefa Maria Coelho Marques. Designado o Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2002.

Josefa Maria Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Antonio Mario de Abreu Pinto
Antonio Mario de Abreu Pinto
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

Recorrente : ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

A recorrente foi alvo da lavratura de Auto de Infração de Contribuição ao PIS (fls. 01 a 03), relativo a períodos de apuração de novembro de 1996 a abril de 1997 (fls. 02, 72, 103, 107 e 183), de que tomou ciência em 30/06/97 (fl. 01), pela falta de recolhimento do referido tributo.

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 15/07/97 (fl. 72), alegando inexistir falta de recolhimento, uma vez que estava compensando indébitos anteriores do PIS com débitos posteriores da mesma contribuição, e explicando que tais indébitos eram oriundos de recolhimentos efetuados de acordo com a sistemática declarada inconstitucional (Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88), quando deveria ser adotada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, cuja eficácia fora restaurada, inclusive com o entendimento da semestralidade como base de cálculo (fls. 72-82). Posteriormente, juntou jurisprudência administrativa (fls. 160-168), bem como judicial (fls. 179-181), no mesmo sentido do entendimento assumido na sua defesa.

Autoridade da Delegacia de Julgamento encaminhou o processo à Delegacia de origem DRF em Pelotas - RS (fls. 103-104), não só para verificar a liquidez e certeza dos créditos mencionados, mas para verificar "...sobretudo a existência de créditos não oriundos do critério da semestralidade defendido pela atuada" (fl. 103). No Relatório de Trabalho Fiscal da DRF em Pelotas - RS (fls. 107-113), o auditor responsável concluiu pela inexistência do aludido crédito, manifestando-se no sentido da manutenção da exigência (fl. 113).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, de 11/08/2000, rejeitou os argumentos da impugnação, fundamentalmente porque entendeu a semestralidade não como base de cálculo, mas como prazo de vencimento, pronunciando-se, assim, pela procedência do lançamento de ofício (fls. 183-204).

Cientificada dessa decisão por Aviso de Recebimento de 02/09/2000 (fl. 208), a empresa atuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 13/10/2000 (fl. 209), reiterando os argumentos da impugnação quanto à semestralidade como base de cálculo, e concluindo pelo pleito preliminar de anulação do auto de infração, pela dissonância entre o fato ocorrido e o descrito naquela peça, seguido, no mérito, do pleito pela legitimidade do crédito apurado (fls. 211-215). Esse recurso foi encaminhado a este Segundo Conselho, depois de, indevidamente, passar pelo Primeiro (fl. 230).

É o relatório.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Improcedência do Pedido de Anulação

A legislação do Processo Administrativo Tributário Federal contempla a possibilidade da ocorrência de **vícios essenciais**, cuja sanção é a inevitável nulidade processual, a saber: a incompetência da autoridade e a preterição do direito de defesa (Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, artigo 59, I e II); bem como contempla os **vícios não essenciais**, outras irregularidades, incorreções e omissões, das quais não resultará nulidade (artigo 60 do mesmo diploma). É assim que a boa doutrina processual interpreta essas disposições, como, por exemplo, ANTONIO DA SILVA CABRAL¹, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ².

Muito embora "*a descrição do fato*" constitua um conteúdo obrigatório do **auto de infração**, nos termos do artigo 10, III, do Decreto nº 70.235/72, **não é o fato de que aquela peça ignorou a compensação realizada pelo contribuinte**, não a mencionando na descrição do fato e restringindo-se a referir a falta de recolhimento, **que determinará sua nulidade**, como solicita a recorrente (fl. 215); a não ser que essa imprecisão caracterizasse o cerceamento de defesa, inexistente no caso. Mesmo que se reconheça alguma omissão na descrição em tela, trata-se de vício indubitavelmente não essencial, enquadrando-se entre aquelas omissões às quais o legislador dirige o comando: "*...serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo...*" (artigo 60 do Decreto nº 70.235/72), consagrando o Princípio da Salvabilidade do Processo (ANTONIO DA SILVA CABRAL³). Tal salvabilidade, porém, não constitui regra geral, dispensando-se o procedimento saneador quando as omissões "*...não influem na solução do litígio*". É o que ocorre no presente caso, como comprova de forma irrecusável a larga amplitude dos instrumentos de defesa da contribuinte, desde a impugnação até o recurso voluntário, como apontou com precisão a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 187).

Nem mesmo é o caso de sanar irregularidades, ante a ausência de qualquer prejuízo para a recorrente, como o exige o dispositivo por último citado, muito menos é o caso de cogitar de nulidade processual. "*O artigo 60 estabelece, como requisito para que sejam sanadas as irregularidades, a comprovação do prejuízo*" – confirmam MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ – acrescentando: "*Extrai-se, daí, o entendimento, a contrário senso, de que não se invalida o ato sem que se haja configurado o prejuízo...*"⁴.

Ausente qualquer prejuízo processual para a recorrente, a pequena omissão descritiva do auto de infração caracteriza-se não só como não essencial, mas mais propriamente como meramente acidental, não influenciando definitivamente na solução do litígio. **Descarte-se, portanto, sem mais delongas, o incabível pedido de anulação processual da recorrente.**

¹ Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 537-538.

² Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 429.

³ Processo..., *op. cit.*, p. 536-537.

⁴ Processo..., *op. cit.*, p. 430.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

2. Semestralidade do PIS

É uma única, pois, a questão que merece atenção e cuidado, a da semestralidade.

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 que o originou.

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta câmara, até novembro 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.

2.1 A Questão

Toda a discussão parte do texto do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07, 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”⁵.

2.2 A Tese Majoritária da Base de Cálculo

É nessa direção que caminha o nosso Judiciário.

Veja-se, à guisa de ilustração, decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, publicada em 1998, e fazendo menção a entendimento firmado em 1997: “A base de cálculo deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento da contribuição para o PIS...” Extraíndo-se o seguinte do voto do relator: “A discussão, portanto, diz respeito à definição da base de cálculo da contribuição... o fato gerador da contribuição é o faturamento, e a base de cálculo, o faturamento do sexto mês anterior... Neste sentido, aliás, é o entendimento desta Turma (AI nº 96.04.62109-3/RS, Rel. Juiz Gilson Dipp, julg. 25-02-97)”⁶.

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 nº 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 nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição

⁵ 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.

⁶ 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 : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

*constitui a base de cálculo da incidência"*⁷. 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"*⁸. 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..."*⁹.

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se decisão de 1995, do **Primeiro Conselho de Contribuintes**, Primeira Câmara: *"Na forma do disposto na Lei Complementar nº 7, 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..."*¹⁰. 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"*¹¹. 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..."*¹².

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*

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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. 5.

¹⁰ Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19/10/95, p. 16.532 – *Apud* AROLD 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.

¹¹ Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

¹² Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

da incidência"¹³; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano¹⁴. 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...*"¹⁵. E de 1998, para encerrar a amostragem doutrinária, a palavra enfática de AROLDO GOMES DE MATTOS: "*A LC nº 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...*"¹⁶; 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...*"¹⁷

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)¹⁸.

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

2.3 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)¹⁹; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: "*Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida*"²⁰.

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

¹³ A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS, Revista **Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 1, out. 1995, p. 12.

¹⁴ 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...*"

¹⁵ Contribuição..., op. cit., p. 19-20.

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

¹⁷ 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).

¹⁸ 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.

¹⁹ Voto..., op. cit., p. 4

²⁰ Parecer PGFN/CAT nº 437/98, apud AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., op. cit., p. 11.



Processo nº : 11040.000844/97-24

Recurso nº : 116.040

Acórdão nº : 201-75.912

sistemática, de sorte a ter olhos não apenas para o dispositivo sob exame, mas para o todo do ordenamento em que ele se insere, especialmente para os diplomas que lhe ficam hierarquicamente sobrepostos.

Dai a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07/05/96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: "...Pela Lei Complementar nº 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador" (sic)²¹.

Tal entendimento se nos afigura revestido de lógica e consistência. Não "...por razões de ordem contábil...", como débil e simplificadamente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE²²; 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 anterior²³. 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 7/70 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*"²⁴.

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo Segundo Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 210-72.229, votado por maioria em 11/11/1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado por unanimidade em 10/12/1998²⁵.

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 incidência²⁶; 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*"

²¹ 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.

²² A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

²³ Voto..., *op. cit.*, p. 4.

²⁴ Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, in **A Contribuição ao PIS**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

²⁵ JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.

²⁶ 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...*"



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

FALCÃO e em ALIOMAR BALEEIRO...", mas "...sem a mesma convicção encontrada em PAULO DE BARROS..."²⁷.

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..."²⁸. 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, § 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)"²⁹.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de "...una precisa relación lógica..."³⁰; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma "...associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo..."³¹. 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 CARVALHO³²); uma relação "vinculada directamente" (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH³³); uma relação "estrechamente entroncada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA³⁴); uma relação "estrechamente identificada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA³⁵); uma relação de "congruencia" (JUAN RAMALLO MASSANET³⁶); "...uma relação de pertinência ou inerência..." (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³⁷).

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..."³⁸. 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

²⁷ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.

²⁸ *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

²⁹ *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 67.

³⁰ *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

³¹ *Curso...*, op. cit., p. 29.

³² *Curso...*, op. cit., p. 328; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

³³ *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.

³⁴ *Apud idem*, *ibidem*, loc cit.

³⁵ *Apud idem*, *ibidem*, loc cit.

³⁶ *Hecho Imponible...*, op. cit., p. 31.

³⁷ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

³⁸ IPI – Hipótese de Incidência, *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

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"³⁹.

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)⁴⁰.

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"⁴¹.

Ora, um exemplo mais atual desse descompasso seria exatamente o PIS, se tornada a semestralidade como base de cálculo: admitindo-se que a sua hipótese de incidência correspondesse ao "obter faturamento no mês de julho"⁴², 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 Renda⁴³, diante da hipótese de incidência "adquirir renda em 2002", a base de cálculo seria, espantosamente, "a renda adquirida em 1996"!

Tal disparate constituiria irrecusável "...desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo..." (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁴⁵), na "...desfiguração da incidência..." (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁶), na "...distorção do fato gerador..." (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴⁷), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁸), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE

³⁹ Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

⁴⁰ Curso..., op. cit., p. 326.

⁴¹ Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

⁴² É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – A Contribuição..., op. cit., p. 141-142.

⁴³ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

⁴⁴ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 179.

⁴⁷ Fato Gerador..., op. cit., p. 79.

⁴⁸ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, loc. cit; MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição..., op. cit., p. 248 e 250.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁴⁹); 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"*⁵⁰.

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

Eis que, por duplo motivo, a adoção da tese da semestralidade da Contribuição ao PIS como base de cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência dessa contribuição, redundando em absoluta e inaceitável **insubmissão do legislador infraconstitucional às determinações do Texto Supremo**; pecado que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como *"...incontornável..."*⁵¹, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como *"...irremissível..."*⁵².

2.5 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..."*⁵³; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva⁵⁴.

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 sentido⁵⁵. No Brasil, o dever genérico de

⁴⁹ 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.

⁵⁰ ICMS..., op. cit., p. 98.

⁵¹ *A Contribuição...*, op. cit., p. 172.

⁵² ICMS..., op. cit., p. 98.

⁵³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 67.

⁵⁴ 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.

⁵⁵ *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

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 PEREIRA⁵⁶

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 CARVALHO⁵⁷), ainda hoje “...*hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵⁸), constitui “...*uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA⁵⁹), “...*representa um desdobramento do princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁶⁰). 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 COSTA⁶¹), mas sobretudo a condição de “...*subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária...*” (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁶²).

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*”⁶³ - 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 Brasileira⁶⁴! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a “...*transcendencia dogmática...*” da capacidade contributiva, concluindo que ela “...*es la verdadera estrella polar del tributarista*”⁶⁵.

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

⁵⁶ *Elisão Tributária e Função Administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

⁵⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

⁵⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

⁵⁹ *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

⁶⁰ *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

⁶¹ *Princípio...*, *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

⁶² *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.

⁶³ *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

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

⁶⁵ *Ordenamiento...*, *op. cit.*, p. 81.



Processo nº : 11040.000844/97-24

Recurso nº : 116.040

Acórdão nº : 201-75.912

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...”⁶⁶; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático⁶⁷, que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, “...estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva...”⁶⁸. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “...desvio representa incisivo *desrespeito ao princípio da capacidade contributiva*” (grifamos)⁶⁹, e, por decorrência, idêntica *ofensa ao princípio da igualdade*, de que aquele representa o subprincípio primordial.

Se registramos antes que a liberdade do legislador para escolher a base de cálculo não pode exceder os contornos do fato hipotético, completemos agora essa reflexão, tomando emprestado o verbo preciso de MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, que adverte: “...*el legislador no es omnipotente para definir la base imponible...*”, não somente no sentido de que “...la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción *del hecho imponible...*”, como também no sentido de que “...tal base no puede ser contraria o ajena al *principio de capacidad económica...*” (grifamos)⁷⁰.

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.**

2.6 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”⁷¹.

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.

⁶⁶ Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 180.

⁶⁷ Sujeição..., *op. cit.*, p. 247.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 253.

⁶⁹ Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 181.

⁷⁰ Ordenamiento..., *op. cit.*, p. 449.

⁷¹ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

E com todo o respeito devido pelo orientado ao orientador⁷², 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 DÓRIA⁷³). Trata-se aqui do conceito proposto por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: *"La ficción jurídica... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real"*⁷⁴. Se é verdade que o Direito *"...tem o condão de construir suas próprias realidades..."*, como já defendemos no passado⁷⁵, 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"*⁷⁶; bem como a de relato da Ministra ELIANE CALMON: *"...2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo..."*

⁷² 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.

⁷³ Apud PAULO DE BARROS CARVALHO, Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), O Fato Gerador do ICM, São Paulo, Resenha Tributária e CEEU, 1978, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 336. Registre-se que nos afastamos, aqui, daquelas que julgamos serem hoje as melhores explicações quanto à ficção jurídica – as de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996; e as de LEONARDO SPERB DE PAOLA, *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997 – justamente para ficarmos com a idéia de ficção citada e, presume-se, adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

⁷⁴ *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

⁷⁵ A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 80.

⁷⁶ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

*o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC nº 7/70*⁷⁷.

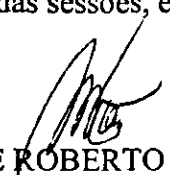
Que seja: admitamos tratar-se de **opção política do legislador de beneficiar o contribuinte do PIS, não porém quanto à base de cálculo**, em face das incoerências e inconstitucionalidades largamente demonstradas, mas, **isso sim, no que tange ao prazo de recolhimento**. O entendimento oposto, tantos 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”⁷⁸.

2.7 Conclusão

Essas as razões pelas quais, hoje, já 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 20 de fevereiro de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

⁷⁷ Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.

⁷⁸ A Contribuição..., *op. cit.*, p. 173.



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO

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 à 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 07/70, visto que quando aquelas leis foram editadas estavam em vigor os já revogados Decretos-Lei 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 consequência, restabeleceu a plena vigência da mencionada Lei Complementar.

Ainda, materialmente impossível que as supracitadas Leis tenham revogado algum dispositivo da LC nº 07/70, 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.

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 nº 07/70.

Entendo que, afora os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, toda a legislação editada entre as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73 e a Medida Provisória nº 1.212/95, 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, foi negado provimento ao Recurso Especial nº 144.708 – RS (1997/00581140-3), interposto pela Fazenda



Processo nº : 11040.000844/97-24
Recurso nº : 116.040
Acórdão nº : 201-75.912

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.

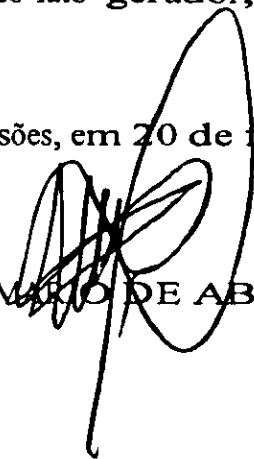
Tal decisão consagrou a interpretação de que, em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do PIS, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador - art. 6º, parágrafo único, da LC 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 se encontra definida na órbita administrativa (Acórdão nº 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 de a Contribuição ao PIS 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 20 de fevereiro de 2002.


ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO

ful