Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 05 / 2003
Rubrica

Processo nº : 13709.001322/96-01
Recurso nº : 111.251
Acórdão nº : 201-76.116

Recorrente : SMITHKLINE BEECHAM LABORATÓRIOS LTDA. (INCORPORADA PELA SYDNEI ROSS)
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/RD 201-111251

PIS – COMPENSAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – ALÍQUOTA. É legítima a compensação de tributo pago a maior com débitos vencidos e vincendos contra a Fazenda Nacional. Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o efeito desta declaração se opera '*ex tunc*', devendo o PIS-FATURAMENTO ser cobrado com base na Lei Complementar nº 7/70 (STF, Emb. de Declaração em Rec. Ext 168.554-2, julgado em 08/09/94), e suas posteriores alterações (LC nº 17/73). Portanto, a alíquota a ser aplicada é a de 0,75%. A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, com vigência a partir de março de 1996, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária (Primeira Seção STJ - REsp 144.708 - RS - e CSRF).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SMITHKLINE BEECHAM LABORATÓRIOS LTDA. (INCORPORADA PELA SYDNEI ROSS).

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jorge Freire
Relator

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

Imp/mdc

Processo nº : 13709.001322/96-01
Recurso nº : 111.251
Acórdão nº : 201-76.116

Recorrente : **SMITHKLINE BEECHAM LABORATÓRIOS LTDA. (INCORPORADA PELA SYDNEI ROSS)**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de compensação, relativo aos valores recolhidos a maior no período de abril de 1988 a setembro de 1995, a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), devida de acordo com os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com contribuições vencidas e/ou vincendas em função do disposto na resolução do Senado Federal nº 49/95.

A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro - RJ, por meio da Decisão de fls. 60/62, indeferiu o pedido, sob o argumento de que a compensação é uma forma indireta de restituição, sendo sua admissibilidade vedada em face ao disposto no art. 17, § 2º, da Medida Provisória nº 1.175/95.

Inconformada com a decisão, a interessada apresentou a impugnação de fls. 65/66, alegando, em síntese, que: a) a decisão da recorrida extravasa os limites do expresso dispositivo legal, porquanto, o § 2º do art. 17 da mencionada Medida Provisória nº 1.175/95 veda tão-somente a restituição, e não a compensação; b) os conceitos de restituição e de compensação tributária são distintos no Código Tributário Nacional; e c) as legislações anteriores (Lei nº 8.383/91) e posteriores (Lei nº 9.250/95 e Lei nº 9.430/96) à Medida Provisória que fundamentou a decisão recorrida autorizam a compensação.

A autoridade julgadora de primeira instância declarou improcedente a solicitação da recorrente em decisão de fls. 70/73, assim ementada:

"Assunto: Programa de Integração Social

Período: abril/89 a setembro/95

Somente mediante autorização expressa é permitida a compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro.

SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE."

Inconformada com a decisão, a interessada interpôs recurso voluntário (fls. 98/99), reiterando as alegações expostas em sua peça impugnatória e pedindo deferimento de sua solicitação.

É o relatório.

Processo nº : 13709.001322/96-01
Recurso nº : 111.251
Acórdão nº : 201-76.116

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

No que pertine à compensação, sem sombra de dúvidas, entendimento já pacificado por esta Câmara, que, havendo crédito a seu favor, a ser, como adiante abordado, averiguado pela autoridade local, legítima a compensação de valores recolhidos a maior. Todavia, tal compensação, a partir da Lei nº 9.430/96, deve ser submetida à homologação da SRF, justamente para conferência da liquidez e certeza dos eventuais créditos a seu favor em relação à Fazenda Nacional. Assim, não identifico óbice a que a contribuinte efetue a compensação de seus créditos com seus débitos perante à Fazenda Pública, em relação ao mesmo tributo, como no caso específico do presente pedido. Entretando, constatando a fiscalização algum equívoco, poderá efetuar a cobrança de eventual diferença.

Sendo a empresa originariamente peticionante incorporada pela empresa Sydnei Ross Co. Farmacêutica Ltda. (cópia do protocolo de incorporação e declaração da recorrente na peça recursal), fato que tomo por inconteste, não identifico qualquer proibição para que a incorporadora se utilize dos eventuais créditos de sua incorporada, inclusive compensando com seus débitos frente à Fazenda, pois sucessora daquela em todos seus deveres e haveres.

Nada obstante, ao Fisco caberá analisar a correção dos valores e cálculos, pois com esta decisão não se está a reconhecer a liquidez e certeza dos valores apontados pela ora recorrente, já que isso é mister da autoridade local da SRF, ficando certo, registre-se, que não se está homologando o pleito nos termos do pedido inicial, mas sim declarando o direito à compensação com PIS vincendos se houver crédito contra a Fazenda decorrente do mesmo PIS, que deverá ser calculado na forma a seguir consignada.

Quanto à alíquota, já reiteradamente vimos decidindo que, até a vigência da MP nº 1.212/95, a alíquota era de 0,75%, pois com a perda da eficácia dos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, vige, *ex tunc*, a LC nº 7/70 e suas alterações posteriores, como a que ocorreu com modificação da alíquota através da LC nº 17/73.

No que tange à qual base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS, se ela é a correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, entendimento esposado pela recorrente, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, entendimento esposado pela autoridade local mantido pela DRJ em Santa Maria - RS, sendo de seis meses o prazo de recolhimento do tributo, a matéria já foi objeto de reiterados julgamentos por esta E. Câmara.

Em variadas oportunidades manifestei-me no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida[1], entendendo, em *ultima ratio*, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador, em momentos temporais distintos. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações: uma de

[1] Acórdãos nºs 210-72.229, votado por maioria em 11/11/1998, e 201-72.362, votado à unanimidade em 10/12/98.

técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva. A questão cingiria-se, então, a sabermos se o legislador teria competência para tal, vale dizer, se poderia eleger como base imponível momento temporal dissociado do aspecto temporal do próprio fato gerador.

E, neste último sentido, da legalidade da opção adotada pelo legislador, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF[2] e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica da contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica impositiva tributária, à qual entende, como averbado, despropositada a disjunção temporal de fato gerador e base de cálculo.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,[3] veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

> *"TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.*
>
> *O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra "a" da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*
>
> *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 tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*
>
> *A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
>
> *Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*
>
> *Recurso Especial improvido."*

Com efeito, rendo-me ao ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, em Parecer não publicado, quando, referindo-se à sua conclusão de que a base de cálculo do PIS, até 28 de fevereiro de 1996, era o faturamento do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, sem aplicação de qualquer índice de correção monetária, nos termos do artigo 6º, *caput*, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, assim averbou:

> *"Trata-se de ficção jurídica construída pelo legislador complementar, no exercício de sua competência impositiva, mas que não afronta os princípios constitucionais que*

[2] O Acórdão nº CSRF/02-0.871[2] 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 de 2001, teve votação unânime nesse sentido.

[3] Resp 144.708, rel. Ministra Eliane Calmon, j. 29/05/2001.

tolhem a inciativa legislativa, pois o factum colhido pelos encunciados da base de cálculo coincide com a porção recolhida pelas proposições da hipótese tributária, de sorte que a base imponível confirma o suposto normativo, mantendo a integridade lógico-semântica da regra-matriz de incidência."

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, como *in casu*, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam refeitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, tendo como prazos de recolhimento aquele da lei (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador.

Nada obstante, ao Fisco caberá analisar a correção dos valores e cálculos, pois com esta decisão não se está a reconhecer a liquidez e certeza dos valores apontados pela ora recorrente, já que isso é mister da autoridade local da SRF, ficando certo, registre-se, que não se está homologando o pleito nos termos do pedido inicial, mas sim declarando o direito à compensação com PIS vincendos se houver crédito contra a Fazenda decorrente do mesmo PIS, que deverá ser calculado na forma antes consignada.

Forte em todo exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO PARA DECLARAR QUE A CONTRIBUINTE TEM DIREITO A COMPENSAR-SE DE EVENTUAIS CRÉDITOS DECORRENTES DE VALOR PAGO A MAIOR DE PIS, COM DÉBITOS VENCIDOS E VINCENDOS DO MESMO TRIBUTO, CONFORME PEDIDO. A BASE DE CÁLCULO DA INDIGITADA CONTRIBUIÇÃO DEVE SER CALCULADA COM ARRIMO NO FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SEM CORREÇÃO MONETÁRIA, À ALÍQUOTA DE 0,75%. CONTUDO, A AVERIGUAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS E DÉBITOS É DA COMPETÊNCIA DA SRF, QUE FISCALIZARÁ AS CONTAS EFETUADAS PELA CONTRIBUINTE, ATENDENDO, NA FEITURA DOS CÁLCULOS, A FORMA ORA DECLARADA.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.

JORGE FREIRE.

Processo nº : 13709.001322/96-01
Recurso nº : 111.251
Acórdão nº : 201-76.116

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"* [4].

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)"* [5].

[4] 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.

[5] 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.

Tal visão parece hoje consolidar-se no **Superior Tribunal de Justiça**. Da lavra do Ministro JOSÉ DELGADO, como relator, a decisão de 13.04.2000: *"...PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE... 3. A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único... permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95..."*; de cujo voto se extrai: *"Constata-se, portanto, que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"* [6]. 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"* [7]. 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..."*[8].

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se decisão de 1995, do **Primeiro Conselho de Contribuintes**, Primeira Câmara: *"Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, e Lei Complementar nº 17, de 12-12-73, a contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás..."* [9]. 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"* [10]. 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*

---

[6] 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.

[7] 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.

[8] Recurso Especial nº 144.708, Rel. Min. ELIANA CALMON – *Apud* JORGE FREIRE, Voto do Conselheiro-Relator, Recurso Voluntário nº 115.788, Processo nº 10480.010177/98-54, 2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, julgamento em set. 2001, p. 5.

[9] Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15-16; e *apud* EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, Contribuição ao Programa de Integração Social – Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 19-20.

[10] Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador..." [11].

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

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"...falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses..."*, para logo afirmar que *"...no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"* [12]; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano[13]. 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..."* [14]. 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..."* [15]; 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..."* [16]

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*)[17].

---

[11] Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.

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

[13] 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..."*

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

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

[16] 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).

[17] 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.

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

3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

Principie-se por sublinhar **a redação deficiente do dispositivo legal** que constitui o pomo da discórdia das interpretações. É a idéia que vem sendo defendida, por exemplo, por JORGE FREIRE, desta Câmara do Conselho de Contribuintes: *"...sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão" (sic)*[18]; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: *"Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida"* [19].

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

Daí a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALCINDO SARDINHA BRAZ: *"...Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador" (sic)*[20].

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[21]; 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[22]. 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*

[18] Voto..., *op. cit.*, p. 4
[19] Parecer PGFN/CAT nº 437/98, *apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11.
[20] 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.
[21] A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.
[22] Voto..., *op. cit.*, p. 4.

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" [23].

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo 2° Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão n° 210-72.229, votado por maioria em 11.11.1998, e do Acórdão n° 201-72.362, votado por unanimidade em 10.12.1998[24].

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[25]; 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..."* [26].

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..."* [27]. E isso, basicamente, por superiores razões constitucionais, como também já sublinhamos alhures: *"...atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2°, que elege a base de cálculo como um critério diferençador entre impostos e taxas, e no artigo 154, I, que, ao atribuir à União a competência tributária residual, exige que os novos impostos satisfaçam a esse binômio, quanto à novidade, além de atender a outros requisitos (lei complementar e não cumulatividade)"* [28].

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"...una precisa relación lógica..."* [29]; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma *"...associação lógica e harmônica da hipótese de*

---

[23] Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, *in* **A Contribuição ao PIS**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.
[24] JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota n° 2.
[25] Código Tributário Nacional – Lei n° 5.172, de 25.10.66, artigo 4°: *"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação..."*
[26] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.
[27] **Curso de Direito Tributário**, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.
[28] **A Regra-Matriz...**, p. 67.
[29] ***Ordenamiento Tributario Español***, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

incidência e da base de cálculo" [30]. **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[31]); uma relação *"vinculada directamente"* (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH[32]); uma relação *"estrechamente entroncada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA[33]); uma relação *"estrechamente identificada"* (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA[34]); uma relação de *"congruencia"* (JUAN RAMALLO MASSANET[35]); *"...uma relação de pertinência ou inerência..."* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO[36]).

Não se duvida, hoje, de que **a base de cálculo, na sua função comparativa**, deve confirmar o comportamento descrito no núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou mesmo infirmá-lo, estabelecendo então o comportamento adequado à hipótese. Daí a força da observação de GERALDO ATALIBA: *"Onde estiver a base imponível, aí estará a materialidade da hipótese de incidência..."* [37]. 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"* [38].

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)[39].

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

---

[30] **Curso**..., *op. cit.*, p. 29.
[31] **Curso**..., *op. cit.*, p. 328; **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.
[32] *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.
[33] *Apud idem, ibidem, loc cit.*
[34] *Apud idem, ibidem, loc cit.*
[35] *Hecho Imponible..., op. cit.*, p. 31.
[36] **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6.ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.
[37] IPI – Hipótese de Incidência, **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.
[38] **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.
[39] **Curso**..., *op. cit.*, p. 326.

que a base de cálculo passou a corresponder a outra hipótese diversa da do IPTU: *"auferir rendimento de aluguel do imóvel urbano"* [40].

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"* [41], 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[42], 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 CARVALHO[43]), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA[44]), na *"...**desfiguração da incidência**..."* (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO[45]), na "...distorção *do fato gerador..."* (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO[46]), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO[47]), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER[48]); obstando definitivamente sua exigibilidade, como registra convicta e procedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *"...podemos tranqüilamente reafirmar que, havendo um descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente criado e, de conseguinte, não pode ser exigido"* [49].

E qual seria a razão dessa inexigibilidade? Invocamos, atrás, com JORGE FREIRE, motivos de técnica impositiva, mas logo acrescentamos ser mais adequado falar de razões constitucionais (item anterior). De fato, se a imposição da base de cálculo, ao lado e sintonizada com a hipótese de incidência, para estabelecer a identidade de um tributo, deriva de comandos constitucionais (artigos 145, § 2°; e 154, I), a ausência da base de cálculo devida, por si só, representa nítida **inconstitucionalidade**. Mais ainda: entre nós, o núcleo da hipótese de

---

[40] *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva Tributária**, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.
[41] É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – **A Contribuição**..., *op. cit.*, p. 141-142.
[42] Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.
[43] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 180.
[44] Veja-se o comentário de RUBENS: *"Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência" – Apud* ROQUE ANTONIO CARRAZZA, , ICMS – Inconstitucionalidade da Inclusão de seu Valor, em sua Própria Base de Cálculo (*sic*), **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n° 23, ago. 1997, p. 98.
[45] **Direito Tributário: Fundamentos**..., p. 179.
[46] **Fato Gerador**..., *op. cit.*, p. 79.
[47] AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem, loc. cit*; MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição**..., *op. cit.*, p. 248 e 250.
[48] 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.
[49] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

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..."* [50], e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como *"...irremissível..."* [51].

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

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[54]. No Brasil, o dever genérico de solidariedade social, consagrado como um dos objetivos fundamentais de nossa república (artigo 3°, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a *"universalidade da cobertura e do atendimento"* e a *"eqüidade na forma de participação no custeio"* (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que *"A seguridade social será financiada por toda a sociedade..."* (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA[55].

---

[50] **A Contribuição**..., *op. cit.*, p. 172.
[51] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.
[52] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.*, p. 67.
[53] 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.
[54] ***Il Principio della Capacitá Contributiva***, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.
[55] **Elisão Tributária e Função Administrativa**, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

Hoje expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1°), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que **inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária**. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve *"...implícito nas dobras do primado da igualdade"* (PAULO DE BARROS CARVALHO[56]), ainda hoje *"...hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade"* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA[57]), constitui *"...uma derivação do princípio maior da igualdade"* (REGINA HELENA COSTA[58]), *"...representa um desdobramento do princípio da igualdade"* (JOSÉ MAURÍCIO CONTI[59]). 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[60]), mas sobretudo a condição de *"...subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária..."* (MARCIANO SEABRA DE GODOI[61]).

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"* [62] - 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[63] ! 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"* [64].

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..."* [65]; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de**

---

[56] **Curso**..., *op. cit.*, p. 332.
[57] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.
[58] **Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.
[59] **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.
[60] **Princípio**..., *op. cit.*, p. 38-40 e 101.
[61] **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.
[62] **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, São Paulo, RT, 1978, p. 58.
[63] A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n° 64, [1995?], p. 11 e 14.
[64] ***Ordenamiento***..., *op. cit.*, p. 81.
[65] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 180.

caráter sintático[66], que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, *"...estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva..."* [67]. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal *"...desvio representa incisivo* desrespeito ao princípio da capacidade contributiva" (grifamos)[68], 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)[69]

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

6. Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

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

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

---

[66] **Sujeição**..., *op. cit.*, p. 247.
[67] *Ibidem*, p. 253.
[68] **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 181.
[69] ***Ordenamiento***..., *op. cit.*, p. 449.
[70] Recurso Especial n° 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

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[71], 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[72]). 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"* [73]. Se é verdade que o Direito *"...tem o condão de construir suas próprias realidades..."*, como já defendemos no passado[74], 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*

---

[71] 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.

[72] *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.

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

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

visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário" [75]; 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. 6°, parágrafo único da LC 07/70"* [76].

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"* [77].

Conclusão

Essas as razões pelas quais, a partir de hoje, abandonamos a inteligência da semestralidade da Contribuição para o PIS como base de cálculo, passando decididamente a entendê-la como prazo de recolhimento.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

[75] Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.
[76] Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.
[77] **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 173.