Processo nº : 13831.000048/98-09
Recurso nº : 114.708
Acórdão nº : 201-76.196

Recorrente : CAFEEIRA BRASÍLIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS/FATURAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Durante o período em que a Lei Complementar nº 7/70 teve vigência, a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico, não corrigido monetariamente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CAFEEIRA BRASÍLIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso**. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, quanto à semestralidade, que apresentou declaração de voto. O Conselheiro Antonio Carlos Atulim (Suplente) declarou-se impedido de votar.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassuli
Relator

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

cl/cf/ja

Processo nº : 13831.000048/98-09
Recurso nº : 114.708
Acórdão nº : 201-76.196

Recorrente : CAFEEIRA BRASÍLIA LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada em 03/03/1998, conforme Auto de Infração de fls. 01/03 e anexos, por "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL", referente ao período de 06/97 a 12/97. Foi lançado o valor do crédito apurado de R$266.538,67, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional. Apontou o auto de infração acerca dos valores do PIS/FATURAMENTO:

> *"(...) não recolhidos nos prazos regulamentares sob a alegação de compensação autorizado no Mandado de Segurança Proc. 97.1001444-71 com créditos decorrente de pagamento a maior do referido tributo no periodo de apuração 08/88 a 09/95, conforme demonstrativos apresentados pela autuada (...)*
>
> *A sentença prolatada em 10/6/97, no Mandado de Segurança 97-10001444-7 (sic), concedeu o direito da autuada compensar com o PIS-PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL supostamente pago a maior, ressalvando ao Fisco, a qualquer momento, lavrar autuação caso apure inexistência dos supostos recolhimentos indevidos compensados.*
>
> *O alegado pagamento a maior inexiste, pois, para a autuada apurar o suposto pagamento a maior, converteu o imposto devido pelos valores das OTN/BTN/BTN-FISCAL/UFIR do 6º mês subseqüente ao período de apuração e os impostos recolhidos pelos valores de referência da data do pagamento."*

Às fls. 55/79 há cópia da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 97.1001444-7, concedendo a segurança.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 120/144, afirmando haver ajuizado mandado de segurança *"visando obter garantia às compensações realizadas no período questionado por este órgão"*, afirmando que a decisão judicial foi favorável, com deferimento de liminar e, posteriormente, sentença procedente. Aduz a nulidade da ação fiscal, tece considerações acerca da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, acerca da compensação.

Resolveu, então, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, às fls. 230/247, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

> *"Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.*
>
> *A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.*

Processo nº : 13831.000048/98-09
Recurso nº : 114.708
Acórdão nº : 201-76.196

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento do mês a que se refere o fato gerador. (...)

Ementa: DESCRIÇÃO DOS FATOS.

A descrição minuciosa e circunstanciada dos fatos apurados afasta a nulidade argüida.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Afirma a decisão estar o cerne da questão *"no fato de a interessada ter considerado o prazo de recolhimento da contribuição para o PIS sempre no sexto mês posterior ao da apuração, enquanto o autuante afirmou ser aplicável a legislação que modificou tais prazos"*. Então, cita pareceres e fundamenta dizendo que a base de cálculo utilizada pela contribuinte estava errada, não sendo o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Em Recurso Voluntário de fls. 251/282, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos e fundamentando seu entendimento a respeito do depósito prévio exigido para o prosseguimento do recurso voluntário. Há, às fls. 283/284, cópia de decisão judicial, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.11.003641-5, deferindo liminar para determinar o recebimento do recurso sem a exigência do depósito de importância equivalente a 30% da exigência fiscal recorrida.

É o relatório.

Processo nº : 13831.000048/98-09
Recurso nº : 114.708
Acórdão nº : 201-76.196

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30%** da exigência fiscal definida na decisão, **não foi cumprido**, havendo, no entanto, **decisão judicial** amparando o contribuinte. Assim, **conheço do recurso**.

A contribuinte, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento da Contribuição ao PIS referente ao período de 06/97 a 12/97. Decorre a autuação da verificação do Fisco de que a contribuinte compensou incorretamente pretensos créditos oriundos de recolhimento a maior da Contribuição ao PIS, tendo em conta decisão judicial, proferida no Mandado de Segurança nº 97.1001444-7, da 2ª Vara Federal de Marilia – SP, que declarou inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, fazendo com que a contribuição voltasse a ser exigível com fundamento na LC nº 7/70, e declarou ter a contribuinte o direito de proceder à compensação dos valores recolhidos indevidamente com parcelas da mesma contribuição.

O Auto de Infração foi atacado pela contribuinte, que aduziu, dentre várias argüições, que a contribuição, conforme estabelecia a LC nº 7/70, tinha como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Com efeito, a DRJ, em sua decisão, ponderou estar o cerne da questão *"no fato de a interessada ter considerado o prazo de recolhimento da contribuição para o PIS sempre no sexto mês posterior ao da apuração, enquanto o autuante afirmou ser aplicável a legislação que modificou tais prazos"*.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

Ante à situação dos autos, não será apreciada a questão de ser ou não devida a compensação realizada pela contribuinte, haja vista a existência de decisão judicial sobre a matéria. Devemos, no entanto, tratar da questão da base de cálculo da contribuição, de cuja interpretação decorreu a atuação.

Assim, devemos tecer as necessárias considerações acerca da chamada semestralidade do PIS, que, por força da suspensão da execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 26/06/1988, e 2.449, de 21/07/1988, pela Resolução nº 49, de 09/10/1995, do Senado Federal, voltou a ser aplicada nos termos da Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970.

A Lei Complementar nº 7/70 instituiu o Programa de Integração Social – PIS, tendo por escopo a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, executado o programa mediante um Fundo de Participação, constituído por duas parcelas. A parcela que nos interessa, no exame dos autos em apreciação, trata-se de contribuição

das empresas com seus próprios recursos, calculados com base no faturamento, nos termos da alínea *b* do art. 3º. Estabelece, então, o art. 6º:

> *"**Art. 6º**. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea 'b' do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.*
>
> Parágrafo único. ***A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.***" (grifamos)

A chamada semestralidade do PIS/Faturamento está consubstanciada exatamente neste dispositivo legal, haja vista estabelecer a lei que a base de cálculo da contribuição será o faturamento contabilizado pelo contribuinte no sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. É cristalina, portanto, a *mens legis*, prescrevendo que a alíquota da exação será aplicada, para aferição mensal do montante devido a título de PIS, sobre o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência. É, portanto, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador *in concreto* que configura a base de cálculo.

Também é de se ressaltar que a Lei Complementar nº 7/70 não fez menção alguma à correção monetária da base de cálculo do PIS. Estabeleceu somente que a contribuição de julho seria calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Assim, à falta de previsão legal, evidentemente não cabe qualquer pretensão à correção monetária do faturamento de seis meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência, para então ser aplicada a alíquota correspondente e obter-se o montante devido a título de PIS. E afirmamos isto por dois motivos, quais sejam, a falta de previsão legal não permite que se corrija monetariamente, e, talvez mais relevante, foi exatamente a não correção monetária do valor apurado como faturamento no sexto mês anterior ao fato gerador *in concreto* que o legislador pretendeu que fosse a base de cálculo. É dizer, a vontade da lei era que a base de cálculo não fosse corrigida.

Da exegese que afirmamos, é totalmente descabida, com a devida vênia aos respeitáveis entendimentos em contrário, qualquer atual conclusão que, a pretexto de interpretar a norma, pretenda emprestar caráter de postergação do prazo de recolhimento do tributo ao parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70. Igualmente descabida a tentativa de determinação de correção monetária da base de cálculo, à míngua de expressa determinação legal. Ainda devemos frisar que também não pode prevalecer a alegação de que alguma lei alterou a sistemática da semestralidade antes da edição da MP nº 1.212/1995, como fundamentamos.

E, realmente, sempre foi na esteira da interpretação trazida que os recolhimentos foram realizados, tendo em conta que, anteriormente à deflagração de uma galopante inflação, também era este o entendimento da Fazenda Pública, como se denota de atos adiante mencionados, *v. g.*, o Parecer Normativo CST nº 44/80.

Com o advento da Lei Complementar nº 17, de 12/12/1973, houve acréscimo de um adicional na parcela do PIS/Faturamento.

Posteriormente, os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1969, alteraram substancialmente a sistemática de apuração do PIS, estabelecendo, especialmente, redução da alíquota, ampliação do conceito de faturamento que define a base de cálculo, e modificação do prazo de recolhimento.

Entretanto, referidos Decretos-Leis foram declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, por impossibilidade de trato das matérias neles veiculadas por meio daqueles instrumentos normativos. Ante essa declaração de inconstitucionalidade, o Senado Federal, em 09/10/1995, publicou a Resolução nº 49, que suspendeu a execução dos mencionados Decretos-Leis.

Frente a isto, voltou a reger a exação em foco, desde a publicação da norma declarada inconstitucional, a Lei Complementar nº 7/70, com todos os seus consectários.

Após a promulgação da nova Carta Política, efetivamente, ocorreram diversas alterações na legislação de regência do PIS, a saber, especialmente, as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.012/90, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.065/95 e 9.069/95, e, finalmente, a conhecida Medida Provisória nº 1.212/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.715/98.

Porém, contrariamente ao que pretende a Receita Federal, antes da MP nº 1.212/1995, nenhuma das legislações acima referidas produziu substanciais modificações na sistemática do PIS, eis que alteraram apenas prazo de recolhimento ou indexaram a contribuição **após a ocorrência da hipótese de incidência**, até o efetivo recolhimento, porém, nunca alteraram a determinação do faturamento que constituía a base de cálculo ou indexaram esse faturamento a qualquer índice atualizador. Também, nesse interregno, não houve alteração da base de cálculo estabelecida no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, permanecendo incólume, neste aspecto, como sendo o faturamento do sexto mês anterior à hipótese de incidência.

Vamos ao encontro da posição do STJ, quando se manifestou pelo julgamento do Resp nº 240.936/RS, Relator o eminente Ministro José Delgado, cuja ementa (DJU 15/05/2000) transcrevemos parcialmente:

> *"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 565, II, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.*
>
> *(...)*
>
> *3- A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC nº 07/70, 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 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês anterior' (art. 2º).

4- Recurso especial parcialmente provido." (grifamos)

Pela observação deveras pertinente e conclusiva de Marcelo Ribeiro de Almeida, constatamos, com propriedade, que:

"Por outro lado, nenhuma norma foi estabelecida no sentido de indexar a base de cálculo do PIS. Todas as normas de indexação referem-se à conversão do valor devido a título do PIS/Pasep ***a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição."*** [1] (grifamos)

Pelo exposto, parece-nos claro que, em toda a vigência da Lei Complementar nº 7/70, a Contribuição ao PIS era calculada mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o faturamento contabilizado no sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, sem processar-se qualquer correção monetária desse faturamento, que configura a base de cálculo, nos termos do parágrafo único do art. 6º da referida Lei Complementar. Essa sistemática, como dito alhures, somente foi modificada com a inovação provocada pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, quando, então, a contribuição passou a ser apurada mensalmente e, assim, com base no faturamento do mês anterior.

Em que pese toda a argumentação esposada, cediça da Fazenda Pública, o Fisco passou a suscitar questões que enviesam a melhor interpretação do tema, entendimento que, inclusive, foi sempre adotado pelos sujeitos da obrigação tributária que analisamos.

A afirmação de que a Lei nº 7.691/88 teria revogado o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, não é aceitável, porque somente determinou a *"conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, do valor (...) das contribuições para o (...) PIS (...) no 3º (terceiro) dia do mês subseqüente ao do fato gerador"*. Determinou, ainda, a sujeição à correção monetária do recolhimento para o PIS efetuado no prazo *"até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador (...)"*.

Assim, facilmente concluímos que a indexação em OTN, e a determinação de correção monetária, somente incidem sobre a contribuição já aferida. É dizer, a correção monetária e a conversão em OTN somente ocorrem, nos termos desta Lei, após a ocorrência do fato gerador, **não alcançando, obviamente, o faturamento que determina a base de cálculo**, e é aquele apurado no sexto mês anterior.

Também a alegação de se tratar o dispositivo contido no bojo do art. 6º da Lei Complementar 7/70 de prazo para recolhimento é absurda, porque seu parágrafo único é

[1] ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. **PIS-Faturamento – Base de Cálculo: O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz do seu Histórico Legislativo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, março de 2001, nº 66.

inequívoco em estabelecer claramente um critério para a definição da obrigação, particularmente quanto ao aspecto mensurável da hipótese de incidência, qual seja, o faturamento do sexto mês anterior.

O prazo para o recolhimento foi inicialmente determinado pela Norma de Serviço CEF/PIS nº 2/71, como sendo o dia 10 de cada mês. Assim, também por aqui, não se pode entender o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 como prazo de recolhimento, eis que existente norma jurídica que estabeleceu termo para a liquidação da obrigação.

Não se pode falar em vencimento do prazo de recolhimento antes mesmo de nascida a obrigação, o que se verificaria na hipótese inversa, pretendida pelo Fisco, porque, imaginando se tratar de prazo de recolhimento, o PIS de julho de 1971 seria devido a partir de janeiro do mesmo ano. A obrigação fiscal não poderia prever um prazo de liquidação anterior, mesmo à sua concretude fática e temporal. Corrobora esse entendimento a sucessiva modificação que a legislação efetivou no prazo de recolhimento, sem contudo alterar a sistemática de apuração do tributo pela aplicação da base de cálculo como estabelecida no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70.

Já com relação à pretensão da Fazenda de corrigir monetariamente a base de cálculo desde a sua apuração, que é quando se contabiliza o faturamento no sexto mês anterior, até o momento definido em lei para que o tributo seja aferido, quando da ocorrência do fato gerador e conseqüente aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo (no valor histórico apurado), igualmente inviável que logre êxito.

Neste particular, tão diversos são os fundamentos quanto é grande a divergência de entendimentos encontrada. Porém, vemos a situação sob o prisma da interpretação sistêmica.

À míngua de previsão legal para a correção monetária pretendida, estar-se-ia diante de reajuste da base de cálculo, configurando manifesto aumento indevido da carga tributária. Há entendimento a afirmar que se trata a sistemática da semestralidade do PIS de um benefício ao contribuinte, atenuando sua carga tributária. Indiferente neste momento, porque a simples inexistência de norma legal prevendo a correção monetária da base de cálculo já configura óbice mais do que suficiente para fundamentar sua impossibilidade. Até porque, foi exatamente esta a intenção do legislador, que intentou beneficiar o contribuinte com a não determinação de correção monetária.

Nesta esteira de pensamento, o ilustre Ministro Paulo Gallotti, ao proferir seu voto no REsp nº 248.841-SC, assim colocou-se, objetivamente:

> *"Assim, adiro à compreensão de que o reajuste da base de cálculo do PIS, à míngua de expressa disposição legal, configura aumento indevido da carga tributária.*
>
> *Da mesma forma, comungo com a tese de que o modo atípico como disciplinado o recolhimento do PIS demonstra a expressa vontade do*

legislador de beneficiar o contribuinte, ao adotar como base de cálculo o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador, o que fez dentro da competência constitucional que lhe é cometida."

Ademais, esta postura adotada agora pelo Fisco, no Parecer nº 437/98 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contraria frontalmente seu entendimento anterior, esposado no Parecer Normativo CST nº 44/80, quando então concluiu da não incidência de correção monetária. E essa nova interpretação do Fisco não pode ser aplicada retroativamente, *ex vi* da Lei nº 9.784/99, art. 2º, XIII, remetendo-nos aos princípios da moralidade, da publicidade e da segurança jurídica.

Não é outra tese a amparada pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, como se denota da esclarecedora ementa a seguir transcrita, de lavra do culto Conselheiro Jorge Freire, ao relatar o Recurso nº 110.966, Processo nº 10980.011859/97-07, pontificando:

"PIS – A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Precedentes do STJ – Respeciais 240.938/RS e 255.520/RS – e CSRF – Acórdão CSRF/02-0.871, de 05/06/2000). Recurso Voluntário Provido."

Importantíssimo frisar que a Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria, ao julgar, em 29/05/2001, o REsp nº 144.708, relatora a ilustre Ministra Eliana Calmon, quando decidiram os eminentes Ministros haver sido alterada a base econômica para o cálculo do PIS somente pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, eis que o diploma em referência disse textualmente que o PIS seria apurado mensalmente, com base no faturamento do mês. Entendeu o Eg. STJ, assim, que da data de sua criação até ao advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS/Faturamento manteve a característica da semestralidade e que não cabe correção monetária sobre esta base de cálculo, nos recolhimentos com bases semestrais, antes do advento da referida Medida Provisória. A ementa deste acórdão, de 29/05/2001, publicado no DJU de 08/10/2001, pacificou a matéria e clareou a questão:

"TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O PIS semestral, estabelecido na LC 7/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

*2. 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 7/70.*

3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

4. 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." (grifamos)

Em seu voto, a ilustre Ministra pontificou:

*"Conseqüentemente, da data de sua criação até o advento da MP 1.212/95, a base de cálculo do **PIS FATURAMENTO** manteve a característica de semestralidade."*

Destarte, concluímos, pelos fundamentos expostos, que, durante o período em que a Lei Complementar nº 7/70 teve vigência, a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico não corrigido monetariamente.

Falta, finalmente, estabelecer até quando os recolhimentos foram regulados pela LC nº 7/70. Como já fundamentamos, vigeu até a MP nº 1.212/1995. Porém, o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastou a aplicação do dispositivo que intentou aplicar os ditames trazidos com a MP nº 1.212/1995 a partir de 01/10/1995, em sede de liminar na ADIn nº 1417-0, com relação à MP nº 1.325, e decidiu, no mérito, declarar a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 9.715/1998, que converteu em lei a MP nº 1.212, após suas sucessivas reedições.

Assim, pela aplicação do princípio da anterioridade mitigada, os novos ditames trazidos com a MP nº 1.212/1995 passaram a ser aplicados após o período nonagesimal, vigendo a partir de fevereiro de 1996.

Destarte, deve o Fisco dar integral cumprimento à decisão judicial proferida, aplicando em seus cálculos, para verificação da compensação realizada pela contribuinte, a base de cálculo da Contribuição ao PIS conforme acima fundamentado.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Correta a aplicação da multa cabível nos lançamentos de ofício, no percentual de 75%, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

GILBERTO CASSULI

Processo nº : 13831.000048/98-09
Recurso nº : 114.708
Acórdão nº : 201-76.196

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"*[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 ..."*. 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*

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

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)" [3].

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"* [4]. 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"* [5]. 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 ..."* [6].

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se a decisão de 1995, do Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara: *"Na forma do disposto na Lei Complementar nº 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 ..."* [7]. Registre-se, ainda, que essa mesma posição foi recentemente firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo depõe JORGE FREIRE: *"O Acórdão CSRF/02-0.871 ... também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD/203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD 203-0.3000 (processo 11080.001223/96-38), votado em Sessão de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido"* [8]. E registre-se, por fim, a tendência

---

[3] 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.

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

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

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

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

[8] Voto..., *op. cit.*, p. 04-05, nota nº 03.

estabelecida nesta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: *"PIS ... SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – ... 2 – A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador ..."* [9].

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

É de 1995 o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses ..."*, para logo afirmar que *"... no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"* [10]; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano[11]. 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 ..."* [12]. 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 ..."* [13]; 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 ..."* [14]

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*)[15].

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

---

[9] Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 01.

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

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

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

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

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

[15] 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.

3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

Principie-se por sublinhar a **redação deficiente do dispositivo legal** que constitui o pomo da discórdia das interpretações. É a idéia que vem sendo defendida, por exemplo, por JORGE FREIRE, desta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: *"... sempre averbei a precária redação dada a norma legal ora sob discussão"* (*sic*)[16]; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: *"Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida"* [17].

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

Daí a tese defendida pelo **Ministério da Fazenda**, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: *"... Pela Lei Complementar 7/70 o vencimento do PIS ocorria 6 meses após ocorrido o fato gerador"* (*sic*)[18].

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[19], 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[20]. 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"* [21].

---

[16] Voto..., *op. cit.*, p. 04

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

[18] 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.

[19] A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

[20] Voto..., *op. cit.*, p. 04.

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

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 201-72.229, votado, por maioria, em 11.11.98, e do Acórdão nº 201-72.362, votado, por unanimidade, em 10.12.98[22].

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[23]; 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 ..."* [24].

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 ..."* [25]. E isso, basicamente, por superiores razões constitucionais, como também já sublinhamos alhures: *"... atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2º, que elege a base de cálculo como um critério 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)"* [26].

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de *"... una precisa relación lógica ..."* [27]; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma *"... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo"* [28]. **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[29]); uma relação

---

[22] JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 04, nota nº 2.
[23] 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..."*
[24] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.
[25] **Curso de Direito Tributário**, 13ª. ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.
[26] **A Regra-Matriz...**, p. 67.
[27] ***Ordenamiento Tributario Español***, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.
[28] **Curso...**, *op. cit.*, p. 29.
[29] **Curso...**, *op. cit.*, p. 328; **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

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

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 ..."* [35]. 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"* [36].

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)[37].

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"* [38].

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"* [39], por exemplo, sua base de cálculo, aceita essa tese, seria, surpreendentemente: *"o faturamento obtido no mês de janeiro"* ! Ou,

---

[30] *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.
[31] *Apud idem, ibidem, loc cit.*
[32] *Apud idem, ibidem, loc cit.*
[33] *Hecho Imponible..., op. cit.*, p. 31.
[34] **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.
[35] IPI – Hipótese de Incidência, **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 06.
[36] **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2ª.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.
[37] **Curso**..., *op. cit.*, p. 326.
[38] *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva Tributária**, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.
[39] É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – **A Contribuição**..., *op. cit.*, p. 141-142.

numa analogia com o Imposto de Renda[40], 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[41]), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA[42]), na *"... desfiguração da incidência ..."* (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO[43]), na "... distorção *do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO[44]), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO[45]), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER[46]); 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"* [47].

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

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

---

[40] Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.
[41] **Direito Tributário: Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 180.
[42] 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.
[43] **Direito Tributário: Fundamentos...**, p. 179.
[44] **Fato Gerador...**, *op. cit.*, p. 79.
[45] AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, *loc. cit.* MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 248 e 250.
[46] 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.
[47] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

"... incontornável ..." [48], e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como *"... **irremissível** ..."* [49].

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 ..."* [50]; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a **capacidade contributiva**[51].

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[52]. 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 *"equidade na forma de participação no custeio"* (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que *"A seguridade social será financiada por toda a sociedade ..."* (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA[53].

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[54]), ainda hoje, *"... hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade"* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA[55]), constitui *"... uma derivação do princípio maior da igualdade"* (REGINA HELENA COSTA[56]), *"... representa um desdobramento do*

---

[48] **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 172.
[49] ICMS..., *op. cit.*, p. 98.
[50] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 67.
[51] 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.
[52] ***Il Principio della Capacità Contributiva***, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.
[53] **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.
[54] **Curso...**, *op. cit.*, p. 332.
[55] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16ª.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.
[56] **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

princípio da igualdade" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI[57]). 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[58]), mas, sobretudo, a condição de *"... subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ..."* (MARCIANO SEABRA DE GODOI[59]).

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"* [60] - 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[61]! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a *"... transcendência dogmática ... "* da capacidade contributiva, concluindo que ela *"... es la verdadera estrella polar del tributarista"* [62].

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

---

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

por el legislador en el momento de la redacción del ***hecho imponible*** *...* ", como também no sentido de que "*... tal base no puede ser contraria o ajena al* ***principio de capacidad económica*** *...* " (grifamos)[67].

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**.

5. 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"* [68].

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[69], consideremos às rápidas a opinião do mestre nesse parecer não publicado que nos causa estranheza.

Primeiro, **a eleição de uma base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário a que corresponde não contitui em absoluto uma ficção jurídica possível**. Uma ficção jurídica consiste na "*... admissão pela lei de ser verdadeira coisa que de fato, ou provavelmente, não o é. Cuida-se, pois, de uma verdade artificial, contrária à verdade real*" (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA[70]). Trata-se aqui do conceito proposto por

---

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

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

[69] 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.

[70] *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

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

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"* [75].

6. Conclusão

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.

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

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

[73] Recurso Especial n° 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 01.

[74] Recurso Especial n° 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 05.

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

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA