



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

Recorrente : CASP S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

Publicado no Diário Oficial da União
de 24 / 05 / 2003
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/RD 201-112272

2º CC-MF
Fl.

PIS/FATURAMENTO. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO

A compensação e/ou restituição de tributos e contribuições estão asseguradas pelo artigo 66 e seus parágrafos, da Lei n.º 8.383/91, inclusive com a garantia da devida atualização monetária.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, até a edição da MP n.º 1.212/95 (Primeira Seção do STJ - Resp n.º 144.708 - RS e CSRF). Aplica-se este entendimento, com base na LC n.º 7/70, até os fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, consoante dispõe o parágrafo único do art. 1º da IN SRF n.º 06, de 19/01/2000.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CASP S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

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

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Carlos Atulim (Suplente), Gilberto Cassuli, Antônio Mário de Abreu Pinto e Roberto Velloso (Suplente).

Iao/mb



Processo nº : 13836.000784/97-46

Recurso nº : 112.272

Acórdão nº : 201-76.071

Recorrente : **DICAVEL – DISTRIBUIDORA CATARINENSE DE VEÍCULOS LTDA.**

RELATÓRIO

A contribuinte requer a compensação de valores recolhidos a maior a título de PIS/FATURAMENTO com outros tributos. O pedido foi indeferido sob a alegação de ser de competência da DRF examinar questões de caráter constitucional. Quanto ao prazo de recolhimento, alude que a matéria está legalmente regulada, não cabendo igualmente à DRF sobre a questão manifestar-se.

Irresignada, socorre-se a contribuinte da manifestação de inconformidade para requerer a providência perante a Delegacia de Julgamentos competente para que seja reconhecida a incidência do tributo calculado sobre o sexto mês anterior ao do faturamento, na égide da LC nº 7/70.

O julgador ora recorrido negou provimento ao recurso, alegando a propriedade da base de cálculo aplicada, carecendo de fundamentação legal o entendimento de que esta seria a do sexto mês anterior.

Persistindo na inconformidade, a requerente vem a este Colegiado para contestar os fundamentos das decisões e pedir o deferimento de seu pleito.

É o relatório.



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

O presente processo tem como escopo a compensação do PIS/FATURAMENTO pago a maior pela contribuinte, em vista da utilização de base de cálculo do mês do faturamento ao invés da relativa ao sexto mês anterior.

No mérito, o assunto já foi objeto de inúmeras decisões desta Câmara. Reitero o entendimento que sempre defendi em relação à questão do fato gerador e da base de cálculo do PIS/FATURAMENTO sob a égide da LC nº 7/70, sempre em consonância com o entendimento exarado pelo ilustre Conselheiro JORGE FREIRE, pelo que lhe peço *vênia*, para reproduzir excertos de voto seu, reiteradas vezes, prolatado como segue:

“O que resta analisar é qual a base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS: se aquela 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, sendo, de seis meses o prazo de recolhimento, raciocínio aplicado e defendido na motivação do lançamento objurgado.

Em variadas oportunidades manifestei-me no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida, entendendo, em última ratio, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada à norma legal, ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações, uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva.

E, neste sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF e também do STJ. Assim, calcados nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isto tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.”



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

Prossegue, adiante, o respeitado Conselheiro:

Portanto, até a edição da MP nº 1.212, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Prossegue, mais uma vez, adiante, o ínclito Conselheiro:

“E a IN SRF nº 006, de 19 de janeiro de 2000, no parágrafo único do art. 1º, com base no decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, aduz que “aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, aplica-se o disposto na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970”.

Não tenho porque dissentir deste posicionamento, em todos os seus termos.

Face a todo o exposto, nos termos do presente voto, dou provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos, considerando como base de cálculo do PIS, para os períodos ocorridos até, inclusive, fevereiro de 1996, o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem correção monetária no período que medeia os dois eventos. Fica resguardada à SRF a averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos compensáveis postulados pela contribuinte, devendo fiscalizar o encontro de contas e providenciando, se necessário, a cobrança de eventual saldo devedor.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

**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*".

Estará 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"¹.

2. A Tese Majoritária da Base de Cálculo

É nessa direção que caminha o nosso Judiciário.

Veja-se, à guisa de ilustração, **decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**, publicada em 1998, e fazendo menção a entendimento firmado em 1997: "*A base de cálculo deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento da contribuição para o PIS...*"
Extraíndo-se o seguinte do voto do relator: "*A discussão, portanto, diz respeito à definição da base de cálculo da contribuição... o fato gerador da contribuição é o faturamento, e a base de cálculo, o faturamento do sexto mês anterior... Neste sentido, aliás, é o entendimento desta Turma (AI nº 96.04.62109-3/RS, Rel. Juiz Gilson Dipp, julg. 25-02-97)*"².

¹ 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.

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



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

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"³. 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"⁴. 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..."⁵.

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..."⁶. 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"⁷. E registre-se, por fim, a tendência estabelecida nesta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: "PIS... SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - ...2 - A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador..."⁸.

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

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Recurso Especial nº 144.708, Rel. Min. ELIANE 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.

⁶ Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 - *Apud* AROLDI 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.

⁷ Voto..., *op. cit.*, p. 4-5, nota nº 3.

⁸ Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 1.



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

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"⁹; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano¹⁰. 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..."¹¹. 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..."¹²; 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..."¹³

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)¹⁴.

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

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

¹⁰ 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: "...aliquota de 0,75%... sobre o faturamento do sexto mês anterior... A sistemática de cálculo com base no faturamento do sexto mês anterior..."

¹¹ Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

¹² A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

¹³ 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).

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



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

norma legal ora sob discussão” (sic)¹⁵; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: “*Não há dúvida de que a norma sob exame está pessimamente redigida*”¹⁶.

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.

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

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 ANDRADE¹⁸; 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 anterior¹⁹. Mais adequado ainda invocar motivos de ordem constitucional para justificar essa tese, pois são constitucionais, no Brasil, as razões da aproximação desses fatores – hipótese de incidência tributária e base de cálculo – como trataremos de fazer devidamente explícito no item seguinte.

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

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo 2º Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 210-72.229, votado por maioria em 11.11.1998, e do Acórdão nº 201-72.362, votado por unanimidade em 10.12.1998²¹.

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

¹⁵ Voto..., *op. cit.*, p. 4

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

¹⁷ 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.

¹⁸ A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

¹⁹ Voto..., *op. cit.*, p. 4.

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

²¹ JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 4, nota nº 2.



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

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 incidência²²; 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...”²³.

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...”²⁴. E isso, basicamente, por superiores razões constitucionais, como também já sublinhamos alhures: “...atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2º, que elege a base de cálculo como um critério diferenciador entre impostos e taxas, e no artigo 154, I, que, ao atribuir à União a competência tributária residual, exige que os novos impostos satisfaçam a esse binômio, quanto à novidade, além de atender a outros requisitos (lei complementar e não cumulatividade)”²⁵.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de “...una precisa relación lógica...”²⁶; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma “...associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”²⁷. 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 CARVALHO²⁸); uma relação “vinculada directamente” (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH²⁹); uma relação “estrechamente entroncada” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA³⁰); uma relação “estrechamente identificada” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA³¹); uma relação de “congruencia” (JUAN RAMALLO MASSANET³²); “...uma relação de pertinência ou inerência...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³³).

flu

²² 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...”

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

²⁴ *Curso de Direito Tributário*, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

²⁵ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

²⁶ *Ordenamiento Tributario Español*, 4.ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

²⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 29.

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

²⁹ *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.

³⁰ *Apud idem, ibidem, loc cit.*

³¹ *Apud idem, ibidem, loc cit.*

³² *Hecho Imponible...*, *op. cit.*, p. 31.

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

[Handwritten signature]



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

Não se duvida, hoje, de que a base de cálculo, na sua função comparativa, deve confirmar o comportamento descrito no núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou mesmo infirmá-lo, estabelecendo então o comportamento adequado à hipótese. Daí a força da observação de GERALDO ATALIBA: "Onde estiver a base impositiva, aí estará a materialidade da hipótese de incidência..."³⁴. 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"³⁵.

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 ultrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura" (grifamos)³⁶.

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"³⁷.

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"³⁸, 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 Renda³⁹, 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 CARVALHO⁴⁰), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁴¹), na "...desfiguração da incidência..." (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴²), na "...distorção do fato gerador..."

³⁴ IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 6.

³⁵ Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

³⁶ Curso..., op. cit., p. 326.

³⁷ Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

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

³⁹ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, ibidem, p. 173.

⁴⁰ Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

⁴¹ 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.

⁴² Direito Tributário: Fundamentos..., p. 179.



Processo nº : 13836.000784/97-46

Recurso nº : 112.272

Acórdão nº : 201-76.071

(AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴³), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁴), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁴⁵), obstando definitivamente sua exigibilidade, como registra convicta e precedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "...podemos tranquilamente 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"⁴⁶.

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

Eis que, por duplo motivo, a adoção da tese da semestralidade da Contribuição ao PIS como base de cálculo compromete a Regra-Matriz de Incidência dessa contribuição, redundando em absoluta e inaceitável **insubmissão do legislador infraconstitucional às determinações do Texto Supremo**; pecado que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como "...*incontornável*..."⁴⁷, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "...*irremissível*..."⁴⁸.

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

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

FRU

⁴³ Fato Gerador..., *op. cit.*, p. 79.

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

⁴⁵ 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.

⁴⁶ *ICMS*..., *op. cit.*, p. 98.

⁴⁷ *A Contribuição*..., *op. cit.*, p. 172.

⁴⁸ *ICMS*..., *op. cit.*, p. 98.

⁴⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz*..., *op. cit.*, p. 67.

⁵⁰ 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.



Processo nº : 13836.000784/97-46

Recurso nº : 112.272

Acórdão nº : 201-76.071

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 sentido⁵¹. No Brasil, o dever genérico de solidariedade social, consagrado como um dos objetivos fundamentais de nossa república (artigo 3º, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a “universalidade da cobertura e do atendimento” e a “equidade na forma de participação no custeio” (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que “A seguridade social será financiada por toda a sociedade...” (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA⁵².

Hoje expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1º), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve “...implícito nas dobras do primado da igualdade” (PAULO DE BARROS CARVALHO⁵³), ainda hoje “...hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵⁴), constitui “...uma derivação do princípio maior da igualdade” (REGINA HELENA COSTA⁵⁵), “...representa um desdobramento do princípio da igualdade” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁵⁶). 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 COSTA⁵⁷), mas sobretudo a condição de “...subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária...” (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁵⁸).

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”⁵⁹ - 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 Brasileira⁶⁰ ! Não se admire, pois, que MATÍAS

Matias

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

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

⁵³ *Curso...*, *op. cit.*, p. 332.

⁵⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16.ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

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

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

⁵⁷ *Princípio...*, *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

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

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

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



Processo nº : 13836.000784/97-46

Recurso nº : 112.272

Acórdão nº : 201-76.071

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*”⁶¹.

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...*”⁶²; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático⁶³, que desnatura a hipótese de incidência, e uma vez desnaturada a hipótese, “...*estará conseqüentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva...*”⁶⁴. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “...*desvio representa incisivo* desrespeito ao princípio da capacidade contributiva” (grifamos)⁶⁵, 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)⁶⁶

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

6. Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

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

Por isso nossa surpresa quando o Ministro JOSÉ DELGADO, relator de decisão do Superior Tribunal de Justiça, de 05.06.2001, faz menção a parecer desse eminente jurista, em que ele teria assumido posicionamento diverso sobre essa questão daquele ao qual os argumentos jurídicos considerados, especialmente os desse mesmo cientista, nos conduziram: “O enunciado inserto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, ao dispor que a base imponente terá a grandeza aritmética da receita operacional líquida do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, utiliza-se

⁶¹ *Ordenamiento...*, op. cit., p. 81.

⁶² *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 180.

⁶³ *Sujeição...*, op. cit., p. 247.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 253.

⁶⁵ *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 181.

⁶⁶ *Ordenamiento...*, op. cit., p. 449.



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

de ficção jurídica que não compromete o perfil estrutural da regra matriz de incidência nem afronta os princípios constitucionais plasmados na Carta Magna”⁶⁷.

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 orientador⁶⁸, 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 DÓRIA⁶⁹). 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*”⁷⁰. Se é verdade que o Direito “...tem o condão de construir suas próprias realidades...”, como já defendemos no passado⁷¹, 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.

⁶⁷ Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ *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.

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

⁷¹ *A Regra-Matriz...*, *op. cit.*, p. 80.



Processo nº : 13836.000784/97-46
Recurso nº : 112.272
Acórdão nº : 201-76.071

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" ⁷²; bem como a de relato da Ministra ELIANE CALMON: "...2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo... o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70" ⁷³.

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" ⁷⁴.

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 17 de abril de 2002


JOSÉ ROBERTO VIEIRA 

⁷² Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 1.

⁷³ Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 5.

⁷⁴ A Contribuição..., *op. cit.*, p. 173.