



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 08 / 01 / 2003
Rubrica *OLM*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

Recorrente : REFRESCOS DIVINÓPOLIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-114702

**NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO
TRIBUTÁRIO.**

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme estampado no CTN.

**PIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS. SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA. ICMS. ÔNUS DA PROVA.**

O ICMS inclui-se na receita operacional bruta e compõe a base de cálculo da contribuição. Sendo apurada a falta de recolhimento com base nos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, e não havendo comprovação de que os cálculos realizados pela autoridade fiscal laboraram em equívoco, é de se manter o lançamento.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: REFRESCOS DIVINÓPOLIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira, quanto à semestralidade, e Josefa Maria Coelho Marques, quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassali
Gilberto Cassali
Relator

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

Eaal/cf



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

Recorrente : REFRESCOS DIVINÓPOLIS LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada em 20/05/1996, tendo ciência em 27/05/1996, conforme Auto de Infração de fls. 01/05 e anexos, por "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL", referente a períodos compreendidos entre 01/88 e 08/95. Afirma o Auto que "a empresa excluía indevidamente da base de cálculo do PIS valores referentes a ICMS da própria empresa e não somente referentes ao ICMS substituto, como lhe permite a legislação, por ser fabricante de refrigerantes e distribuidor de cerveja." Foi lançado o valor do crédito apurado de 74.536,39 UFIR, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional, referente a fatos geradores até 31/12/94; e o valor do crédito apurado de R\$ 21.629,23, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional, referente a fatos geradores a partir de 01/01/95.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação, fls. 51/56, aduzindo que não descumpriu qualquer dispositivo legal, afirmando que não excluiu da base de cálculo do PIS o ICMS próprio, mas somente excluiu da base de cálculo do PIS o ICMS substituto. Alega que:

"Nas operações relacionadas com a distribuição de cervejas, a Empresa tem excluído da base de cálculo do PIS, valor correspondente ao ICMS substituto recuperado na operação de venda de cerveja ao varejista, por força de legislação específica. A parcela do ICMS substituto relacionada com a margem do distribuidor, está sendo integralmente oferecida na base de cálculo do PIS."

Cita ainda o Parecer Normativo CST nº 77, de 23/10/86, e doutrina correlata.

Resolveu, então, o Delegado da DRJ em Belo Horizonte - MG, às fls. 60/63, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"(...) recat sobre o contribuinte o ônus da prova daquilo que foi alegado na impugnação, em obediência aos ditames legais que regem o processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito tributário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Afirma na decisão que "O Fisco apresentou as evidências do desacerto dos recolhimentos feitos pela impugnante, valendo-se de dados e informes que ela mesma forneceu e cuja validade não foi por ela contestada. O sujeito passivo, entretanto, nada apresentou em seu favor". Manteve o lançamento, recalculando, porém, seu montante, para reduzir para 75% o percentual de multa aplicável nos lançamentos de ofício.

Em Recurso Voluntário, fls. 68/75, acompanhado de depósito recursal, fl. 76, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos, aduzindo acerca da tempestividade do recurso.

É o relatório.

sol

B



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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, **foi cumprido**. Assim, **conheço do recurso**.

A contribuinte, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento da Contribuição ao PIS em períodos compreendidos entre 01/88 e 08/95. O Fisco verificou que a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS valores referentes a ICMS da própria empresa e não somente referentes ao ICMS-substituto, por ser fabricante de refrigerantes e distribuidor de cervejas. O Auto de Infração foi atacado sob a alegação de que o fato afirmado pela fiscalização não ocorreu, aduzindo a contribuinte que não excluiu o ICMS próprio da base de cálculo da contribuição em análise, não comprovando, entretanto, tal afirmação. A DRJ manteve o lançamento, reduzindo a multa de ofício.

DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em que pese não haver arguição da contribuinte com relação à **decadência**, atacamos a questão por se tratar de matéria de ordem pública, podendo ser conhecida de ofício pelo julgador. Inclusive, vale relembrar que:

*"O processo administrativo decorre do poder hierárquico que vincula os entes administrativos e do princípio da legalidade, e não de um direito da administração em face do contribuinte: o processo administrativo é um processo que tem por objetivo a atuação da vontade concreta da lei, sem que haja uma pretensão processual no seu sentido técnico – pelo menos neste momento – da administração em face do contribuinte."*¹ (grifamos)

Assim, por se tratar de **decadência**, e não de prescrição, a questão deve ser conhecida de ofício.

Há entendimento no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário seria, nos casos aplicáveis, o do art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou, especificamente com relação ao PIS, o do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83. Não comungamos desse pensamento, porque afronta manifestamente a Carta Magna.

O CTN, como é cediço, fixa em 05 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seus arts. 150, § 4º, e 173. De outra banda, inovando no ordenamento jurídico, a Lei nº 8.212/91, no art. 45, dispõe que a Seguridade Social teria o prazo de 10 (dez) anos para constituir seus créditos. O Decreto-Lei nº 2.052/83, em seu art. 10, estabelece o prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento, para a ação de cobrança das Contribuições devidas ao PIS e ao PASEP.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emilio Contrucci A. de. Verdade Material no "Processo" Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

Entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* no inciso III do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples. Porque o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar, tratando de matérias colocadas pela Constituição Federal sob reserva desta espécie legislativa.

Estando as normas gerais em matéria de legislação tributária devidamente estabelecidas em Lei hoje aceita como de eficácia de Lei Complementar, evidentemente não pode uma Lei Ordinária, ou um Decreto-Lei, inovarem no ordenamento jurídico afrontando a Carta Magna, por tratar de assunto reservado à espécie de lei diversa, havendo, no caso, interferência do legislador ordinário, ou do Poder Executivo.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da Lei Complementar, não é aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a constituição de créditos tributários, como pretendeu o art. 45 da Lei nº 8.212/91 e o Decreto-Lei nº 2.052/83, porque a todas as contribuições sociais se aplica o disposto no art. 146, III, *b*, da CF/88, e, portanto, o prazo decadencial é aquele chumbado no Código Tributário Nacional.

Reforça este posicionamento a recente manifestação do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade em Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, Relator o eminente Desembargador Federal Amir Sarti, em 22 de agosto de 2001, declarou a inconstitucionalidade do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme a seguinte ementa:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.” (grifamos)

Sob o mesmo prisma, entendemos que, neste particular, o DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Isto, caso se entenda que ele trata de prazo decadencial para a constituição de crédito tributário, tendo em conta haver precedente no sentido de que não trata de prazo decadencial, como se infere do aresto da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso nº 107.768, em 18/08/99, Relator o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Acórdão nº 202-11.442:

“PIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Na ausência de recolhimento antecipado, não há falar-se em homologação de pagamentos. (...) Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Decatido o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito

sol

Q: -



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. (...).” (grifamos)

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, em relato do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, ao julgar o Recurso 114.836, em 24/01/2001, Acórdão 201-74.214:

“PIS - SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 - A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual PIS correspondente a uma mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Tal regra manteve-se incólume até a Medida Provisória nº 1.212/95, a partir da qual à base de cálculo passou a ser o faturamento do mês. DECADÊNCIA - Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, o Decreto-Lei nº 2.052/83 não foi recepcionado pela Carta de 1988. Pela mesma razão, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicado ao PIS as regras do CTN (Lei nº 5.172/66). Recurso parcialmente provido.” (grifamos)

Constatamos que o presente Auto de Infração foi lavrado em 20/05/1996, tendo a contribuinte sido notificada em 27/05/1996, lançando valores compreendidos entre janeiro de 1988 e agosto de 1995, o que leva à conclusão de estarem alguns períodos atingidos pela decadência.

Destarte, não podendo aplicar outro prazo decadencial para o Fisco constituir seus créditos tributários, senão o estampado no CTN, declaramos decaído no direito de lançar valores referentes aos fatos geradores anteriores a 27/05/1991.

DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS

Superada a questão preliminar, a discussão dos autos cinge-se à base de cálculo da contribuição. Sabe-se que o ICMS compõe o custo do produto, e dele não pode ser separado. O ICMS é um imposto próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo imposto próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ), compõe o custo e, como tal, a base de cálculo das contribuições.

Segundo entendimento adotado pela jurisprudência, devermos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias é considerado receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos. Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

No presente caso, a contribuinte é substituto tributário por ser, conforme o Auto de Infração, “fabricante de refrigerantes e distribuidor de cervejas”. Nesta situação, da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituto tributário deve ser excluída a parcela do ICMS referente à substituição.

Não há, nos autos, discussão a respeito de compor, ou não, a base de cálculo do PIS, o valor do ICMS da própria empresa. Neste ponto não há controvérsia.

Serafim

Sal



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

A inconformidade da contribuinte reside no fato de que teria, contrariamente ao que foi apurado pelo Fisco, excluído da base de cálculo do PIS somente o valor do ICMS relativo à substituição tributária e não o valor do ICMS da própria contribuinte.

Com efeito, é procedente, neste aspecto, o lançamento. Sendo apurada a falta de recolhimento com base nos documentos fornecidos pela própria contribuinte, e não havendo comprovação de que os cálculos realizados pela autoridade fiscal laboraram em equívoco, é de se manter o lançamento.

A respeito do ônus da prova, pertinente a transcrição de parte da ementa do Acórdão nº 103-20.481, no Recurso Voluntário nº 123.257, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Relatora a Conselheira Lúcia Rosa Silva Santos, em Sessão de 07/12/2000:

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.” (grifamos)

Saliente-se que o Fisco provou o fato constitutivo de seu direito, ao passo que a contribuinte não comprovou o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública.

Correta a redução do percentual da multa cabível nos lançamentos de ofício, reduzindo de 100% para 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 PARCIAL ao recurso voluntário para:

- a) declarar a decadência do direito de o Fisco constituir crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores a 27/05/1991; e
- b) manter o lançamento para fazer incidir a Contribuição ao PIS sobre a base de cálculo correta, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.


GILBERTO CASSULI




Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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 ...*”. 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)*”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*

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.

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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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. Confluyente é a decisão que teve por Relatora a Ministra ELIANE CALMON, de 29.05.2001: "TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO ... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador ... " 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 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 ... " 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 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.

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

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.

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



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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.

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: "...

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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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.

Dai a tese defendida pelo Ministério da Fazenda, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, da lavra de JOSEFA MARIA COELHO MARQUES e de ALZINDO SARDINHA BRAZ: “... Pela Lei Complementar 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 simplificadamente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE¹⁹, 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 anterior²⁰. 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”²¹.

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

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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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 10.12.98²².

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 incidência²³; 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 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)"*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 *"vinculada directamente"* (**ERNEST BLUMENSTEIN** e **DINO JARACH**³⁰); 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.

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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

“*estrechamente entroncada*” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA³¹); uma relação “*estrechamente identificada*” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA³²); uma relação de “*congruencia*” (JUAN RAMALLO MASSANET³³); “... *uma relação de pertinência ou inerência* ...” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³⁴).

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 imponible, 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: “*aufferir 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, numa analogia com o Imposto de Renda⁴⁰, diante da hipótese de incidência “*adquirir renda em 2002*”, a base de cálculo seria, espantosamente, “*a renda adquirida em 1996*” !

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.

⁴⁰ Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

Tal disparate constituiria irrecusável "... *desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴¹), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA⁴²), na "... *desfiguração da incidência ...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO⁴³), na "... *distorção do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴⁴), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁵), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER⁴⁶); obstando, definitivamente, sua exigibilidade, como registra convicta e precedentemente ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... *podemos tranqüilamente reafirmar que, havendo um descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente criado e, de conseguinte, não pode ser exigido*"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, § 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

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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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

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 ..." 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 3º, I), encontra vinculação constitucional expressa com as contribuições sociais para a seguridade social, entre as quais está a Contribuição para o PIS. É o que se verifica quando o legislador constitucional elege como objetivos da seguridade social a "universalidade da cobertura e do atendimento" e a "equidade na forma de participação no custeio" (artigo 194, parágrafo único, I e V); e quando declara que "A seguridade social será financiada por toda a sociedade ..." (artigo 195). Nesse sentido, a reflexão competente de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA ⁵³.

Hoje expressamente enunciado no diploma constitucional vigente (artigo 145, § 1º), o Princípio da Capacidade Contributiva poderia continuar implícito, tal como o estava no sistema constitucional imediatamente anterior, sem prejuízo da sua efetividade, uma vez que inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária. Não existem aqui disceptações doutrinárias: ele sempre esteve "... implícito nas dobras do primado da igualdade" (PAULO DE BARROS CARVALHO 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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

princípio da igualdade" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI⁵⁷). 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 COSTA⁵⁸), mas, sobretudo, a condição de "... *subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ...*" (MARCIANO SEABRA DE GODOI⁵⁹).

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 Brasileira⁶¹! 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 sintático⁶⁴, 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.



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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.

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 impositiva 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 orientador⁶⁹, 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 DÓRIA⁷⁰). Trata-se aqui do conceito proposto por

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

⁶⁸ Recurso Especial nº 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,



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

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 passado⁷², também é verdade que há limites para tal criatividade jurídica: só se pode fazê-lo em plena consonância com os altos ditames constitucionais, esses, limites hierárquicos superiores intransponíveis. Decididamente, não foi assim que agiu o legislador da Lei Complementar nº 7/70 em relação ao PIS.

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

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

Terminemos por lembrar que as decisões judiciais têm salientado a intenção política do legislador do PIS de beneficiar o seu sujeito passivo. Assim a relatada pelo Ministro JOSÉ DELGADO: "... 3 – A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário"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. 6º, 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.

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.

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 nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 01.

⁷⁴ Recurso Especial nº 144.708 – *Apud* JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 05.

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



Processo nº : 10665.000230/96-70
Recurso nº : 114.702
Acórdão nº : 201-76.121

Conclusão

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA