



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

Sessão : 03 de dezembro de 2001
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

Publicado no Diário Oficial da União
de 05 / 11 / 2002
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-116092

PIS - LANÇAMENTO – DECADÊNCIA - A Constituição Federal reservou ao âmbito da Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais acerca de legislação tributária, especialmente no que atine à decadência tributária. O prazo decadencial para lançamento da Contribuição ao PIS é de 05 anos, em respeito ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2001


Jorge Freire
Presidente


Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.
lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72

Acórdão : 201-75.634

Recurso : 116.092

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão do ilustre Delegado da DRJ em Ribeirão Preto - SP, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração nº 10835.000634/97-72, constante das fls. 20/29.

O referido auto de infração foi lavrado em 12/05/1997 e no mesmo se exige o recolhimento de valor complementar referente à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), instituída pela Lei Complementar n.º 07/70, no período de 31/03/1991 a 31/10/1991. O objeto da autuação refere-se à conduta da autora, que excluiu da base de cálculo do PIS o valor correspondente ao ICMS incidente sobre a venda de mercadorias.

Cumprе ressaltar que a ação fiscal ora em comento foi motivada em razão da autorização do Delegado da Receita Federal para reabertura da fiscalização nos períodos citados, uma vez que o crédito fiscal anteriormente constituído, também através de auto de infração, foi anulado em virtude da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Irresignada com a lavratura do auto de infração, no qual se atestou o recolhimento a menor da referida contribuição pelo sujeito passivo tributário, a recorrente apresentou Impugnação às fls. 32 a 44, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) preliminarmente, argúi a extinção do crédito tributário, em virtude da ocorrência de suposta prescrição, uma vez que já se haviam passado mais de cinco anos entre a data do fatos geradores – compreendidos entre os meses de março/91 a outubro/91 – e a data do lançamento;
- 2) no mérito, alega que não inclui na base de cálculo do PIS o valor do ICMS porque aquele imposto constitui receita dos Estados e não da empresa, não se encaixando no conceito de receita de mercadorias da empresa, que constitui a base de cálculo da mencionada contribuição;
- 3) acrescenta a recorrente que o IPI foi excluído da base de cálculo do PIS, por meio de disposição legislativa, e, já que este e o ICMS possuem a mesma natureza jurídica,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

raciocínio análogo deveria ser aplicado quando se tratasse do tributo de competência estadual;

- 4) aduz, ainda, que um imposto não pode ter como base de cálculo outro imposto, pois, caso contrário, ocorreria uma dupla tributação; e
- 5) por fim, insurgiu-se contra a exigência de juros de mora por considerá-la desamparada de qualquer embasamento legal.

Acontece que, apesar da impugnação apresentada, o Delegado da DRJ em Ribeirão Preto - SP pronunciou-se pela procedência parcial da exigência fiscal formalizada no auto de infração hostilizado, fundamentando-se, em linhas gerais, nos seguintes argumentos:

- 1) em princípio, a preliminar, equivocadamente suscitada como “prescrição”, foi entendida como “decadência”. Com relação ao prazo, em se tratando de lançamento de ofício do PIS, seria este de 10 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante dispõe o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que regulamenta a ressalva contida no art. 150, § 4.º;
- 2) no mérito, afirmou que a LC nº 7/70, em seu art. 3º, elegeu como base de cálculo do PIS o faturamento das empresas. A Portaria MF nº 142, de 1982, regulamentou a cobrança dessa contribuição, estabelecendo como base de cálculo a receita bruta, definida no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12 – o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados –, que coincide com a definição jurídica de faturamento. A receita bruta engloba todas as despesas, mesmo as que devem ser reduzidas por custos e despesas para apuração de receita líquida;
- 3) o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento, por meio da Súmula nº 68, que dispõe que o ICMS integra a base de cálculo do PIS; e
- 4) afirma, por fim, que os juros de mora e a multa de ofício foram exigidos de acordo com a legislação que rege a matéria, ressaltando-se, unicamente, a inaplicabilidade da Taxa Referencial Diária (TRD) exigida no período de fevereiro a julho de 1991.

Inconformada com a referida decisão, a recorrente interpôs, às fls. 59 a 82, Recurso Voluntário para este Segundo Conselho de Contribuintes em Brasília - DF, reiterando, praticamente, os argumentos da peça impugnatória primitiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

À fl. 79, consta prova do depósito prévio efetuado pela recorrente, no valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'R' with a vertical line extending downwards and a horizontal line crossing it.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

De início, deve-se analisar a preliminar de decadência alegada pela recorrente. Em Direito Tributário, a decadência corresponde à perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, sendo este instituto regulamentado pelo art. 173 do Código Tributário Nacional.

O prazo decadencial, em matéria tributária, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se lei específica não prescrever outro prazo. Ademais, dispõe o art. 150, § 4º, do CTN, que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação – como é o caso do PIS –, se a lei não fixar outro prazo para aquela, será ele de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirando este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De fato, a Lei nº 8.212, de 04 de julho de 1991, em seu art. 45, estabeleceu em 10 anos o prazo decadencial das contribuições sociais, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído. Destarte, sendo a data da ciência do auto de infração 12/05/1997 e tendo os fatos geradores ocorrido no período de 31/03/1991 a 31/10/1991, a princípio, concluir-se-ia que tais períodos não foram alcançados pela decadência e encontrar-se-iam corretamente lançados.

Ocorre que a Lei n. 8.212 possui natureza de Lei Ordinária, não podendo a mesma alterar disposição contida em Lei Complementar, que ocupa posição hierarquicamente superior.

E mais, o art. 146, III, b, do CTN, dispõe caber, unicamente à Lei Complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que tange à decadência. Sendo assim, havendo o legislador constituinte reservado certas matérias unicamente ao tratamento da Lei Complementar, não podem estas serem regulamentadas pela mera legislação ordinária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

Desta feita, deve-se aplicar o prazo decadencial contido no CTN – norma recepcionada pela Constituição atual como lei complementar – afastando-se o que dispõe na Lei nº 8.212/91.

Neste sentido, tem-se pronunciado este Conselho, consoante revela a decisão abaixo transcrita, exarada no Processo nº 13675.000160/98-08, em que foi recorrente a **COOPERATIVA DE CREDITO RURAL DE ITAUNA LTDA.** e recorrida a **DRJ em BELO HORIZONTE - MG**, Recurso Voluntário nº 120025:

*“Resultado: **APU - ACOLHER PRELIMINAR POR UNANIMIDADE***

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1992 a novembro de 1993 e, quanto ao período de apuração de dezembro de 1993, DAR provimento ao recurso.

Ementa: PIS - COOPERATIVA RURAL - DECADÊNCIA - O prazo decadencial para lançamento da contribuição ao PIS é de 5 anos, em respeito ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

*Preliminar acolhida.
Recurso provido.”*

Acolhendo este entendimento, decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 325930/SP, Relator o Min. Garcia Vieira (Primeira Turma):

“ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL - DESAPROPRIAÇÃO - TRIBUTÁRIO - PIS - PRESCRIÇÃO - DECADÊNCIA - COMPENSAÇÃO - TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - IMPOSSIBILIDADE - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

*É pacífica a jurisprudência desse Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o prazo decadencial deve ser contado do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.
(...)”.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

Desta forma, deve ser acolhida a preliminar peremptória de transcurso do prazo decadencial, conforme alegado pela ora recorrente, com base no disposto no Código Tributário Nacional.

Isto posto, dou provimento ao recurso para determinar a insubsistência da autuação fiscal formalizada no Auto de Infração nº 10835.000634/97-72, em virtude da ocorrência da decadência tributária.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

SEMESTRALIDADE DO PIS

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta Câmara, neste 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 07, de 07.09.70**, que, tratando da parcela calculada com base no faturamento da empresa (artigo 3º, *b*), determina: “*A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente*”.

Estaria aqui o legislador a eleger, claramente, o faturamento de seis meses atrás como **base de cálculo** da contribuição? Ou estaria, de forma um tanto velada, a fixar um **prazo de recolhimento** de seis meses?

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de “*procelosa*”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*

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.



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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.

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. 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 ...*"⁵.

Também é nesse sentido que se orienta a jurisprudência administrativa.

Registre-se decisão de 1995, do **1º Conselho de Contribuintes**, 1ª 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

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.

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

⁶ Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLDO GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15-16; e *apud* EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, Contribuição ao Programa de Integração Social – Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 4, jan. 1996, p. 19-20.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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

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

Já de 1995 é o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à *"... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses ..."*, para logo afirmar que *"... no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"*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*

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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 Segundo Conselho de Contribuintes: “... *sempre averbei a precária redação dada a 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.

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.

¹⁵ Voto..., *op. cit.*, p. 4

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

Dá 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)¹⁷.

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 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 encampam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo 2º Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 201-72.229, 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

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 : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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 CARVALHO**²⁸); uma relação *"vinculada directamente"* (**ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH**²⁹); uma relação

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*, 13ª. ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

²⁵ *A Regra-Matriz...*, p. 67.

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

²⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 29.

²⁸ *Curso...*, *op. cit.*, p. 328; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª. 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.



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

“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).

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 extrapassar 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.

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**, 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

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**, 2ª.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.



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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* ...” (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

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.

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.



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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 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

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.

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



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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

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*, 16ª.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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

Brasileira⁶⁰! Não se admire, pois, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ se preocupe com o que ele chama a “... *transcendencia dogmática* ...” da capacidade contributiva, concluindo que ela “... *es la verdadera estrella polar del tributarista*”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.

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

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 : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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"*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

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,



Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

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 07/70 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" 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

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000634/97-72
Acórdão : 201-75.634
Recurso : 116.092

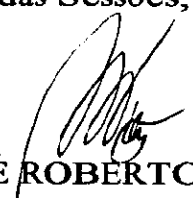
inconstitucionalidades largamente demonstradas, **mas, isso sim, no que tange ao prazo de recolhimento.** O entendimento oposto, tantos e tão assustadores são os pecados jurídicos que ele implica, significa, no correto diagnóstico de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, "*... um perigoso passo rumo à destruição do edifício jurídico-tributário brasileiro*"⁷⁴.

7. 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 como voto.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

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