



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

Recorrente : LAZINSOARES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
**RECURSO ESPECIAL**  
Nº RP/201-112.116

#### PIS. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo decadencial para o contribuinte pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente recolhidos tem início com a declaração de constitucionalidade da norma legal ou com o ato do Poder Executivo que reconheceu o direito ao crédito.

#### PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.

Com a declaração de constitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2445/88 e 2.449/88 foi restabelecida a vigência do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/1970, o qual somente foi alterado pela Medida Provisória nº 1.212/95. Precedentes da própria Câmara e do STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. Os índices de correção são aqueles previstos na NE SRF nº 08/97.

**Recurso provido parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**LAZINSOARES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO 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.** Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2002

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Sérgio Gomes Velloso*  
Sérgio Gomes Velloso  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Antonio Mário de Abreu Pinto.

Eaal opr mb



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

**Recorrente : LAZINSOARES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**  
**RELATÓRIO**

Versam os Autos acerca de Pedido de Compensação de créditos da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, fls. 19, 26, 33, 41, 43, 45, 64, 69, 71, 156 e 159, com débitos da própria contribuinte.

De acordo com a memória de cálculos de fls. 21/22, os recolhimentos que deram origem ao crédito foram realizados entre abril/89 e outubro/95.

Foi lavrado o “Termo de Intimação n.º 126/98”, fls. 28, para que a contribuinte apresentasse demonstrativo com as seguintes informações:

1. a base de cálculo do PIS, objeto do pedido de compensação, conforme Lei Complementar n.º 7/1970 e as alterações posteriores, excetuados os Decretos-Leis nºs 2445 e 2449/1988 em valores nominais da época do fato gerador;
2. alíquota, valor efetivamente devido e vencimento;
3. data e valor do PIS pago; e
4. saldo a restituir/compensar, com base em UFIR/R\$.

Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou a planilha de fls. 30/32.

A repartição de origem elaborou os cálculos de fls. 36.

Foi proferido o despacho decisório n.º 958/98, fls. 37, indeferindo o pedido de compensação por entender que os cálculos apresentados pela contribuinte não levaram em conta a correção monetária da base de cálculo do PIS, bem como, sob o fundamento de que os recolhimentos anteriores a 10/06/93, teria se operado a decadência.

Inconformada com a decisão da DRF de Sorocaba, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 48/58, alegando que: 1) de acordo com a jurisprudência do STJ, o prazo decadencial somente principia após o transcurso do prazo para homologação; 2) os cálculos levaram em conta a Lei Complementar nº 7/1970, isto é, o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador; e 3) as Leis nºs 8.383/91 e 9.430/96 lhe asseguraram o direito de compensar seus créditos decorrentes de recolhimentos indevidos ou a maior.

Às fls. 77/89, a contribuinte anexou cópia da sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança n.º 980904327-9, por ela impetrado, que concedeu a segurança para garantir o direito de proceder à compensação de indébitos recolhidos ao PIS nas parcelas vincendas de tributos administrados pela Receita Federal, como atualização monetária dos créditos pelo BTN, INPC/IBGE, UFIR e SELIC.

A autoridade monocrática, através da decisão n.º 11.175/01/GD 01 099/99, fls. 97/107, indeferiu o pedido ostentando o seguinte ementa :

*“Tributo pago com base em lei declarada inconstitucional. Restituição. Hipóteses. Os delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não participantes da ação- como regra geral- apenas após a publicação da*

*H* *SPM*



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

*Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.*

*Restituição. Decadência. Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição (Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98).*

*PIS. Base de cálculo e Prazo de Recolhimento. O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 7/1970 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo." (Acórdão nº 202-10.671 da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 08/12/98).*

*Direito Reconhecido. Tem o contribuinte o direito de ver seu pleito apreciado no que toca aos valores (PIS) pagos até 10/06/93. Sendo o ponto de discordia matéria de direito (intelecção do § único do art. 6º da LC nº 7/1970), tem esta autoridade competência para decidir o pleito.*

***PEDIDO DE COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO NEGADO.***

Ainda irresignada, interpõe a contribuinte o recurso voluntário de fls. 124/138, alegando que:

1. é nula, por ser "extra petita", a decisão da DRF em Campinas, uma vez que a instância a quo não fez alusão às leis posteriores a 1988, mencionadas no mesmo;
2. ficou reconhecido não ter-se operado a decadência;
3. de acordo com o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/1970, a base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador; e
4. tem ela direito de reaver os seus créditos atualizados monetariamente pelos expurgos inflacionários, inclusive requerer, ao final, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

É o relatório.



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
SÉRGIO GOMES VELLOSO**

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Em primeiro lugar, a respeito do prazo decadencial, este Colegiado já decidiu, anteriormente, que o termo inicial para contagem do prazo para o pedido de restituição de créditos oriundos de pagamentos efetuados pelos contribuintes, com base em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, é de cinco anos, independentemente da data em que efetuado o pagamento.

Este posicionamento está em consonância com o Parecer COSIT nº 58, de 27.10.98, segundo o qual o termo inicial para contagem do prazo decadencial tem início com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou, com o ato do Poder Executivo que reconheceu a inconstitucionalidade.

Ademais, acerca da Contribuição ao PIS, tem-se, ainda, que até a edição da MP nº 1621-35 o Poder Executivo expressamente vedava a restituição dos valores indevidamente recolhidos pelos contribuintes a título de Contribuição ao PIS. Isto é, apenas com o reconhecimento pela Administração Pública, MP nº 1621-36, é que principiou a fluir o prazo decadencial para pleitear a restituição dos créditos desta natureza.

Logo, assiste razão ao sujeito passivo quanto ao início da contagem do prazo decadencial.

O segundo aspecto a ser tratado diz respeito à base de cálculo da Contribuição ao PIS.

O artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70 estabeleceu que a Contribuição ao PIS era recolhida com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pelo Supremo Tribunal Federal, ficou restabelecido o ditame do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/1970. Este dispositivo somente veio a ser alterado pela Medida Provisória nº 1.212/95, que, em respeito ao princípio nonagesimal, somente passou a vigorar a partir de fevereiro de 1996.

Tanto esta Câmara como a Câmara Superior de Recursos Fiscais já solidificaram o entendimento de que, até a entrada em vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS reportava-se ao faturamento do sexto mês anterior, sem que a mesma fosse corrigida monetariamente.

As Leis nº 7.961/88, 7.799/89, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91 e 8.981/95 não trataram da base de cálculo, mas sim do prazo de vencimento da contribuição.

Este mesmo entendimento foi por mim sustentado quando proferi o voto condutor do Acórdão, unânime, nº 201-75.603.

*H. S. V.*



Processo nº : 10855-001.487/98-64

Recurso nº : 112.116

Acórdão nº : 201-76.023

Logo, merece ser provido o **recurso do sujeito passivo quanto a este particular aspecto.**

Quanto à correção monetária, esta deve ser assegurada à contribuinte segundo os critérios da NE SRF nº 08/97.

Isto posto, dou provimento parcial ao **recurso voluntário interposto**, para o fim de deferir a compensação pleiteada, com a **correção monetária apenas pelos critérios e índices constantes da NE SRF nº 08/97**, ressalvado o direito de a repartição de origem apurar a entrada em receita dos valores recolhidos indevidamente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2002

SÉRGIO GOMES VELLOSO



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

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 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*”<sup>1</sup>.

### 2. A Tese Majoritária da Base de Cálculo

É nessa direção que caminha o nosso Judiciário.

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

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*

<sup>1</sup> Confira-se, por exemplo, AROLD 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.

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



Processo nº : 10855-001.487/98-64

Recurso nº : 112.116

Acórdão nº : 201-76.023

*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"<sup>3</sup>. 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"<sup>4</sup>. Confluente é a decisão que teve por Relatora a Ministra ELIANE CALMON, de 29.05.2001: "TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO ... 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo ... o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador ..."<sup>5</sup>.*

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 ..."<sup>6</sup>. 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"<sup>7</sup>. 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 ..."<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Acórdão nº 101-88.442, Rel. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, unânime, DO, Seção I, de 19.10.95, p. 16.532 – *Apud* AROLDI GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15-16; e *apud* EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, Contribuição ao Programa de Integração Social – Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 04, jan. 1996, p. 19-20.

<sup>7</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04-05, nota nº 03.

<sup>8</sup> Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 01.



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

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

É de 1995 o posicionamento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, que se refere à "... falsa noção de que a contribuição ao PIS tinha 'prazo de vencimento' de seis meses ...", para logo afirmar que "... no regime da Lei Complementar nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador da contribuição constitui a base de cálculo da incidência"<sup>9</sup>; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano<sup>10</sup>. 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 ..." <sup>11</sup>. 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 ..." <sup>12</sup>; 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 ..." <sup>13</sup>.

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)<sup>14</sup>.

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

### 3. A Tese Minoritária do Prazo de Recolhimento

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

<sup>10</sup> 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..."

<sup>11</sup> Contribuição..., op. cit., p. 19-20.

<sup>12</sup> A Semestralidade..., op. cit., p. 11 e 16.

<sup>13</sup> 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).

<sup>14</sup> 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 : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

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)<sup>15</sup>; na esteira, aliás, do reconhecimento expresso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: "Não há dúvida de que a norma sob exame está *pessimamente redigida*"<sup>16</sup>.

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

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

Tal entendimento se nos afigura revestido de lógica e consistência. Não "... *por razões de ordem contábil ...*", como débil e simplificadoramente tenta explicar ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE<sup>18</sup>, mas por motivos "... *de técnica impositiva ...*", uma vez "... *impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador*", como alega com acerto JORGE FREIRE, o que fatalmente ocorreria se se admitisse localizar a ocorrência do fato que corresponde à hipótese de incidência num mês, buscando a base de cálculo no sexto mês anterior<sup>19</sup>. 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*"<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04

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

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.

<sup>19</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04.

<sup>20</sup> 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 : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

Também os tribunais administrativos já encamparam esse entendimento, inclusive esta mesma Câmara deste mesmo Segundo Conselho de Contribuintes, como se vê, a título exemplificativo, do Acórdão nº 201-72.229, votado, por maioria, em 11.11.98, e do Acórdão nº 201-72.362, votado, por unanimidade, em 10.12.98<sup>21</sup>.

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

Há muito já foi ultrapassada, pela Ciência do Direito Tributário, a afirmativa do nosso Direito Tributário Positivo de que a natureza jurídica de um tributo é revelada pela sua hipótese de incidência<sup>22</sup>; 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 BALEIRO ...”, mas “... sem a mesma convicção encontrada em PAULO DE BARROS ...”<sup>23</sup>.

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 ...”<sup>24</sup>. 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)”<sup>25</sup>.

Por essa razão, ao considerar esses fatores, MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, o catedrático da Universidade Autônoma de Madri, fala de “... una precisa relación lógica ...”<sup>26</sup>; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma “... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”<sup>27</sup>. 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<sup>28</sup>); uma relação

<sup>21</sup> JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 04, nota nº 2.

<sup>22</sup> 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...”

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

<sup>24</sup> *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 27-29.

<sup>25</sup> *A Regra-Matriz*..., p. 67.

<sup>26</sup> *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

<sup>27</sup> *Curso*..., *op. cit.*, p. 29.

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



Processo nº : 10855-001.487/98-64

Recurso nº : 112.116

Acórdão nº : 201-76.023

"vinculada directamente" (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH<sup>29</sup>); uma relação "estrechamente entroncada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA<sup>30</sup>); uma relação "estrechamente identificada" (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA<sup>31</sup>); uma relação de "congruencia" (JUAN RAMALLO MASSANET<sup>32</sup>); "... uma relação de pertinência ou inerência ..." (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>33</sup>).

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

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)<sup>36</sup>.

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*"<sup>37</sup>.

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*"<sup>38</sup>, por exemplo, sua base de cálculo, aceita essa tese, seria, surpreendentemente: "*o faturamento obtido no mês de janeiro*"! Ou,

<sup>29</sup> 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.

<sup>30</sup> Apud *idem*, *ibidem*, loc cit.

<sup>31</sup> Apud *idem*, *ibidem*, loc cit.

<sup>32</sup> *Hecho Imponible...*, op. cit., p. 31.

<sup>33</sup> Fato Gerador da Obrigaçao Tributária, 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

<sup>34</sup> IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 06.

<sup>35</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

<sup>36</sup> Curso..., op. cit., p. 326.

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

<sup>38</sup> É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – A Contribuição..., op. cit., p. 141-142. *João*



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

numa analogia com o Imposto de Renda<sup>39</sup>, diante da hipótese de incidência “*adquirir renda em 2002*”, a base de cálculo seria, espantosamente, “*a renda adquirida em 1996*” !

Tal disparate constituiria irrecusável “... *desnexo entre o recorte da hipótese tributária e o da base de cálculo ...*” (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>40</sup>), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>41</sup>), na “... *desfiguração da incidência ...*” (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>42</sup>), na “... *distorção do fato gerador ...*” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>43</sup>), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>44</sup>), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER<sup>45</sup>); obstando, definitivamente, sua exigibilidade, como registra convicta e procedentemente 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*”<sup>46</sup>.

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**

<sup>39</sup> Similar é a analogia imaginada por FISCHER, *ibidem*, p. 173.

<sup>40</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 180.

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., p. 179.

<sup>43</sup> Fato Gerador..., *op. cit.*, p. 79.

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

<sup>45</sup> 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.

<sup>46</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 98.



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

determinações do Texto Supremo; pecado que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como “... *incontornável* ...”<sup>47</sup>, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como “... *irremissível* ...”<sup>48</sup>.

### 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 ...”<sup>49</sup>; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO, que seja determinada a capacidade contributiva<sup>50</sup>.

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<sup>51</sup>. 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<sup>52</sup>.

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 discepções doutrinárias: ele sempre esteve “... *implícito nas dobras do primado da igualdade*” (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>53</sup>), ainda hoje, “... *hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>54</sup>), constitui “... *uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA<sup>55</sup>), “... *representa um desdobramento do*

<sup>47</sup> A Contribuição..., *op. cit.*, p. 172.

<sup>48</sup> ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

<sup>49</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 67.

<sup>50</sup> 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.

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

<sup>52</sup> ELISÃO TRIBUTÁRIA E FUNÇÃO ADMINISTRATIVA, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

<sup>53</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 332.

<sup>54</sup> CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

<sup>55</sup> PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.



Processo nº : 10855-001.487/98-64

Recurso nº : 112.116

Acórdão nº : 201-76.023

*princípio da igualdade*" (JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>56</sup>). Mesmo a forte corrente doutrinária que defende a existência de outros princípios a concorrer com o da capacidade contributiva na realização da igualdade tributária, reconhece-lhe não só a condição de um subprincípio deste (REGINA HELENA COSTA<sup>57</sup>), mas, sobretudo, a condição de "... *subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ...*" (MARCIANO SEABRA DE GODOI<sup>58</sup>).

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*"<sup>59</sup> - e a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, inspirado em FRANCISCO CAMPOS, define a isonomia como "... *o protoprincípio* ...", "... *o outro nome da Justiça*", a própria síntese da Constituição Brasileira<sup>60</sup>! 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*"<sup>61</sup>.

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* ..."<sup>62</sup>; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático<sup>63</sup>, que desnatura a hipótese de incidência, e, uma vez desnaturada a hipótese, "... *estaré consequentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva ...*"<sup>64</sup>. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal "... *desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva*" (grifamos)<sup>65</sup>, 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

<sup>56</sup> Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

<sup>57</sup> Princípio..., *op. cit.*, p. 38-40 e 101.

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

<sup>59</sup> O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

<sup>60</sup> A Ionomia Tributária na Constituição Federal de 1988, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

<sup>61</sup> Ordenamiento..., *op. cit.*, p. 81.

<sup>62</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 180.

<sup>63</sup> Sujeição..., *op. cit.*, p. 247.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 253.

<sup>65</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., *op. cit.*, p. 181.



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

*"... 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 también no sentido de que "... tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica ..."* (grifamos)<sup>66</sup>.

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

## 5. Consideração Adicional acerca dos Fundamentos Doutrinários

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

Por isso nossa surpresa quando o Ministro JOSÉ DELGADO, Relator de decisão do Superior Tribunal de Justiça, de 05.06.2001, faz menção a parecer desse eminent 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 imponível terá a grandeza aritmética da receita operacional líquida do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, utiliza-se de ficção jurídica que não compromete o perfil estrutural da regra matriz de incidência nem afronta os princípios constitucionais plasmados na Carta Magna*"<sup>67</sup>.

Tão surpresos quanto consternados, **mantemos**, contudo, nosso entendimento, de vez que convictos, como esperamos ter deixado claro e patente ao longo dos raciocínios até aqui empreendidos.

E com todo o respeito devido pelo orientado ao orientador<sup>68</sup>, 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

<sup>66</sup> *Ordenamiento..., op. cit., p. 449.*

<sup>67</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit., p. 15.*

<sup>68</sup> 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.

*HJL*



Processo nº : 10855-001.487/98-64  
Recurso nº : 112.116  
Acórdão nº : 201-76.023

*real*" (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>69</sup>). Trata-se aqui do conceito proposto por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o teórico espanhol das ficções no Direito Tributário: "*La ficción jurídica... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real*"<sup>70</sup>. Se é verdade que o Direito "... tem o condão de construir suas próprias realidades ...", como já defendemos no passado<sup>71</sup>, 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*"<sup>72</sup>; 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*"<sup>73</sup>.

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

<sup>69</sup> Apud PAULO DE BARROS CARVALHO, Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *O Fato Gerador do ICM*, São Paulo, Resenha Tributária e CEEU, 1978, (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 336. Registre-se que nos afastamos, aqui, daquelas que julgamos serem hoje as melhores explicações quanto à ficção jurídica – as de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996; e as de LEONARDO SPERB DE PAOLA, *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997 – justamente para ficarmos com a idéia de ficção citada e, presume-se, adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

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

<sup>71</sup> A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 80.

<sup>72</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 01.

<sup>73</sup> Recurso Especial nº 144.708 – Apud JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 05.



Processo nº : 10855-001.487/98-64

Recurso nº : 112.116

Acórdão nº : 201-76.023

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" <sup>74</sup>.

#### 6. 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 21 de março de 2002

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

<sup>74</sup> A Contribuição..., op. cit., p. 173.