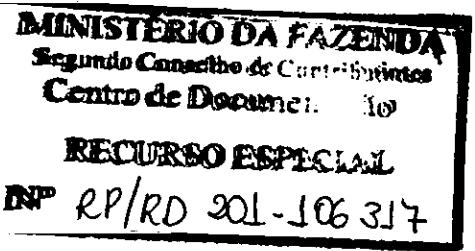




Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

Recorrente : BANHO DE CHEIRO IND. COM. COSMÉTICOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP



**PIS – BASE DE CÁLCULO – ALÍQUOTA – MULTA DE OFÍCIO.** Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o efeito desta declaração se opera 'ex tunc', devendo o PIS-FATURAMENTO ser cobrado com base na Lei Complementar nº 7/70 (STF, Emb. de Declaração em Rec. Ext 168.554-2, julgado em 08/09/94), e suas posteriores alterações (LC nº 17/73). Portanto, a alíquota a ser aplicada é a de 0,75%. 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, sem correção monetária (Primeira Seção STJ - REsp nº 144.708 - RS - e CSRF). Reduz-se a multa de ofício, a partir de junho de 1991, para 75%.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BANHO DE CHEIRO IND. COM. COSMÉTICOS 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 quanto à semestralidade do PIS.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002.

*josefa elmaria elbaria marques*

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Jorge Freire

Relator

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

Eaal/ovrs



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

Recorrente : BANHO DE CHEIRO IND. COM. COSMÉTICOS LTDA.

### RELATÓRIO

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o presente auto de infração decorrente daquele lavrado em função de auditoria de produção, onde constatou-se omissão de receita, conforme o Processo nº 10880.016106/94-65. Assim versam os presentes autos sobre lançamento de PIS-Faturamento relativo ao período julho 1990 a dezembro de 1993. Foi aplicada a alíquota de 0,65% e multa de ofício de 50% até maio/91, 80% em junho 1991, e, a partir daí, de 100%.

A empresa em sua peça recursal insurge-se, em síntese, contra a aplicação da multa punitiva, mas pede a improcedência total do lançamento.

É o relatório.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR**  
**JORGE FREIRE**

O auto de infração, como relatado, é decorrente de outro lançamento levado a efeito em função de auditoria de produção onde foi constatada a omissão de receita. Portanto, o destino deste, quanto à receita omitida, vincula-se ao daquele. E no Processo-Matriz (10880.01606/94-65, Recurso nº 107.879 - Acórdão nº 202-11.194), o lançamento foi mantido, apenas reduzindo-se a multa de ofício para 75%, conforme denota-se da ementa a seguir transcrita:

*"IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - Alegação não comprovada de furto dos livros e documentos fiscais. Irregularidades na escrita fiscal. Pedido de exclusão da multa e de anulação do auto de infração. Redução da multa para 75% (Lei nr. 9.730/96, art. 45). Recurso provido, em parte, para redução da multa."*

Portanto, devido o lançamento do PIS decorrente da referida omissão de receita no processo que originou o presente. Contudo, conforme jurisprudência que veio adensar-se posteriormente, deve o mesmo ser corrigido no que se refere à alíquota e à base de cálculo escolhidas.

No que se refere à alíquota, já reiteradamente vimos decidindo que, até a vigência da MP nº 1.212/95, a alíquota era de 0,75%, pois com a perda da eficácia dos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, vige, *ex tunc*, a LC nº 7/70 e suas alterações posteriores, como a que ocorreu com modificação da alíquota através da LC nº 17/73.

No que tange à qual base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS, se ela correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo de seis meses o prazo de recolhimento do tributo, a matéria já foi objeto de reiterados julgamentos por esta Eg. Câmara.

Em variadas oportunidades manifestei-me no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida<sup>1</sup>, entendendo, em *ultima ratio*, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador, em momentos temporais distintos. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada a norma legal, ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações: uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva. A questão cingiria-se, então, a sabermos se o legislador teria competência para tal, vale dizer, se poderia eleger como base imponível momento temporal dissociado do aspecto temporal do próprio fato gerador.

<sup>1</sup> Acórdãos nºs 210-72.229, votado por maioria em 11/11/98, e 201-72.362, votado à unanimidade em 10/12/98.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

E, neste último sentido, da legalidade da opção adotada pelo legislador, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF<sup>2</sup> e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, sobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica impositiva tributária, a qual entende, como averbado, despropositada a disjunção temporal de fato gerador e base de cálculo.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,<sup>3</sup> veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da seguinte a seguir transcrita:

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

*O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra "a" da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*

*Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*

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

*Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

*Recurso Especial improvido."*

Com efeito, rendo-me ao ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, em Parecer não publicado, quando, referindo-se à sua conclusão de que a base de cálculo do PIS, até 28 de fevereiro de 1996, era o faturamento do sexto mês anterior ao do fato jurídico tributário, sem aplicação de qualquer índice de correção monetária, nos termos do artigo 6º, *caput*, e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 7/70, assim averbou:

*"Trata-se de ficção jurídica construída pelo legislador complementar, no exercício de sua competência impositiva, mas que não afronta os princípios constitucionais que tolhem a iniciativa legislativa, pois o factum colhido pelos encunciados da base de cálculo coincide com a porção recolhida pelas proposições da hipótese tributária, de sorte que a base imponível confirma o suposto normativo, mantendo a integridade lógico-semântica da regra-matriz de incidência."*

*AM*

<sup>2</sup> O Acórdão nº CSRF/02-0.871<sup>2</sup> também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 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 nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho de 2001, teve votação unânime nesse sentido.

<sup>3</sup> Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliane Calmon, j. 29/05/2001.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, como *in casu*, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam refeitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, tendo como prazos de recolhimento aqueles da lei (Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.069/95 e a MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador.

Por fim, em atendimento ao princípio da retroatividade benigna, CTN, art. 106, II, "c", c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, deve a multa de ofício imputada ser reduzida, a partir de junho de 1991, para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Forte em todo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DECLARAR QUE A BASE DE CÁLCULO DO PIS, NO PERÍODO, DEVE SER CALCULADA COM ARRIMO NO FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SEM CORREÇÃO MONETÁRIA, À ALÍQUOTA DE 0,75%. REDUZ-DE A MULTA DE OFÍCIO, A PARTIR DE JUNHO DE 1991, PARA 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO).

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002.

JORGE FREIRE 



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA SEMESTRALIDADE DO PIS

Muito embora já tenhamos aceito a tese, em decisões anteriores desta Câmara, no ano de 2001, de que a questão da semestralidade do PIS se resolve pela inteligência de “*base de cálculo*”, não é mais esse o nosso entendimento, pois nos inclinamos hoje pela inteligência de “*prazo de recolhimento*”, pelas razões que passamos abaixo a explicitar.

### 1. A Questão

Toda a discussão parte do texto do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 07.09.70, que, tratando da parcela calculada com base no faturamento da empresa (artigo 3º, b), determina: “*A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente*”.

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

Eis a questão, que a doutrina, justificadamente, tem adjetivado de “*procelosa*”<sup>4</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 ...*”. Extraíndo-se o seguinte do voto do Relator: “*A discussão, portanto, diz respeito à definição da base de cálculo da contribuição ... o fato gerador da contribuição é o faturamento, e a base de cálculo, o faturamento do*

<sup>4</sup> Confira-se, por exemplo, AROLDO GOMES DE MATTOS, Um Novo Enfoque sobre a Questão da Semestralidade do PIS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 67, abr. 2001, p. 07.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

*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>5</sup>.*

Tal visão parece hoje consolidar-se no Superior Tribunal de Justiça. Da lavra do Ministro JOSE 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" <sup>6</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>7</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>8</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>9</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

acórdão

<sup>5</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* AROLDI GOMES DE MATTOS, A Semestralidade do PIS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 34, jul. 1998, p. 16.

<sup>6</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>7</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>8</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>9</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.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

*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>10</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>11</sup>.

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>12</sup>; posicionamento esse confirmado em outra publicação, pouco posterior, ainda do mesmo ano<sup>13</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>14</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>15</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>16</sup>

*(Assinatura)*

<sup>10</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04-05, nota nº 03.

<sup>11</sup> Decisão no Recurso Voluntário nº 115.788, *op. cit.*, p. 01.

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

<sup>13</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>14</sup> Contribuição..., *op. cit.*, p. 19-20.

<sup>15</sup> A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11 e 16.

<sup>16</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).



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

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>17</sup>.

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)<sup>18</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>19</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>20</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>21</sup>, mas por motivos "... de técnica

ADM

<sup>17</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; AROLD GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>18</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04

<sup>19</sup> Parecer PGFN/CAT nº 437/98, *apud* AROLD GOMES DE MATTOS, A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 11.

<sup>20</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>21</sup> A Base de Cálculo..., *op. cit.*, p. 12.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

*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>22</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>23</sup>.

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>24</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>25</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>26</sup>.

Com efeito, é com PAULO DE BARROS CARVALHO que tivemos a construção acabada desse binômio como apto a "... revelar a natureza

40

<sup>22</sup> Voto..., *op. cit.*, p. 04.

<sup>23</sup> Item 5.3.7 – Semestralidade: base de cálculo x prazo de pagamento, *in A Contribuição ao PIS*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 173.

<sup>24</sup> JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 04, nota nº 2.

<sup>25</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>26</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 67.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

*própria do tributo ... ”, individualizando-o em face dos demais, e como apto a permitir-nos “... ingressar na intimidade estrutural da figura tributária ...”<sup>27</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>28</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>29</sup>; por isso PAULO DE BARROS cogita de uma “... associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo ”<sup>30</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>31</sup>); uma relação “vinculada directamente” (ERNEST BLUMENSTEIN e DINO JARACH<sup>32</sup>); uma relação “estrechamente entroncada” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA<sup>33</sup>); uma relação “estrechamente identificada” (FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA e JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA<sup>34</sup>); uma relação de “congruencia” (JUAN RAMALLO MASSANET<sup>35</sup>); “... uma relação de pertinência ou inerência ... ” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>36</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, aí estará a materialidade da hipótese de incidência ... ”<sup>37</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

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

<sup>28</sup> A Regra-Matriz..., p. 67.

<sup>29</sup> Ordenamiento Tributario Español, 4ª. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 449.

<sup>30</sup> Curso..., op. cit., p. 29.

<sup>31</sup> Curso..., op. cit., p. 328; Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 178.

<sup>32</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>33</sup> Apud idem, ibidem, loc cit.

<sup>34</sup> Apud idem, ibidem, loc cit.

<sup>35</sup> Hecho Imponible..., op. cit., p. 31.

<sup>36</sup> Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária, 6ª. ed., atualiz. FLÁVIO BAUER NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 79.

<sup>37</sup> IPI – Hipótese de Incidência, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, RT, 1978, p. 06.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

vigor da observação de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem o tributo "... só poderá ter uma única base de cálculo"<sup>38</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>39</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>40</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>41</sup>, 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 Renda<sup>42</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>43</sup>), resultando inevitavelmente na inadmissibilidade da incidência original (RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>44</sup>), na "... *desfiguração da incidência ...*" (grifamos) (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>45</sup>), na "... *distorção do fato gerador ...*" (AMÍLCAR DE

<sup>38</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 339.

<sup>39</sup> Curso..., op. cit., p. 326.

<sup>40</sup> Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p. 250-251.

<sup>41</sup> É a proposta consistente de OCTAVIO CAMPOS FISCHER – A Contribuição..., op. cit., p. 141-142.

<sup>42</sup> Similar é a analogia imaginada por FISCHER, ibidem, p. 173.

<sup>43</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., op. cit., p. 180.

<sup>44</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>45</sup> Direito Tributário: Fundamentos..., p. 179.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

ARAÚJO FALCÃO<sup>46</sup>), na desnaturação do tributo (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>47</sup>), na descaracterização e no desvirtuamento do tributo (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e OCTAVIO CAMPOS FISCHER<sup>48</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>49</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 determinações do Texto Supremo**; pecado que OCTAVIO CAMPOS FISCHER adjetiva como "... *incontornável* ..."<sup>50</sup>, e que ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com maior rigor, classifica como "... *irremissível* ..."<sup>51</sup>.

## 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 ..."<sup>52</sup>; e ao fazê-lo, permite, no ensinamento de

*fol*

<sup>46</sup> *Fato Gerador...*, op. cit., p. 79.

<sup>47</sup> AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *ibidem*, loc. cit., MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, op. cit., p. 248 e 250.

<sup>48</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>49</sup> *ICMS...*, op. cit., p. 98.

<sup>50</sup> *A Contribuição...*, op. cit., p. 172.

<sup>51</sup> *ICMS...*, op. cit., p. 98.

<sup>52</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 67.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e de AIRES FERNANDINO BARRETO,  
que seja determinada a capacidade contributiva<sup>53</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>54</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>55</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>56</sup>), ainda hoje, “... *hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade*” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>57</sup>), constitui “... *uma derivação do princípio maior da igualdade*” (REGINA HELENA COSTA<sup>58</sup>), “... *representa um desdobramento do princípio da igualdade*” (JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>59</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>60</sup>), mas, sobretudo, a condição de “...

pbu

<sup>53</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>54</sup> *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 73-79.

<sup>55</sup> *Elisão Tributária e Função Administrativa*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 168-172.

<sup>56</sup> *Curso...*, op. cit., p. 332.

<sup>57</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 74.

<sup>58</sup> *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 35-40 e 101.

<sup>59</sup> *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 29-33 e 97.

<sup>60</sup> *Princípio...*, op. cit., p. 38-40 e 101.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

*subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações, o princípio da igualdade tributária ...” (MARCIANO SEABRA DE GODOI<sup>61</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>62</sup> - e a JOSE 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>63</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>64</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>65</sup>; um defeito, identifica MARÇAL JUSTEN FILHO, de caráter sintático<sup>66</sup>, que desnatura a hipótese de incidência, e, uma vez desnaturada a hipótese, “... estará consequentemente frustrada a aplicação da capacidade contributiva ...”<sup>67</sup>. De acordo PAULO DE BARROS, para quem tal “... desvio representa incisivo desrespeito ao princípio da capacidade contributiva” (grifamos)<sup>68</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 “... la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción

<sup>61</sup> *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 211-215, 256-259, e especificamente p. 215 e 257.

<sup>62</sup> *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo, RT, 1978, p. 58.

<sup>63</sup> A Ionomia Tributária na Constituição Federal de 1988, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 11 e 14.

<sup>64</sup> *Ordenamiento...*, op. cit., p. 81.

<sup>65</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 180.

<sup>66</sup> *Sujeição...*, op. cit., p. 247.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 253.

<sup>68</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, op. cit., p. 181.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

*del hecho imponible ...*", como também no sentido de que "... *tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica ...*" (grifamos)<sup>69</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.

## 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 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>70</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>71</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 real*" (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO

<sup>69</sup> Ordenamiento..., *op. cit.*, p. 449.

<sup>70</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>71</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.



Processo nº : 10880.016108/94-91  
Recurso nº : 106.317  
Acórdão nº : 201-76.093

DÓRIA<sup>72</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>73</sup>. Se é verdade que o Direito “... tem o condão de construir suas próprias realidades ...”, como já defendemos no passado<sup>74</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 7/70 em relação ao PIS.

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

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

Terminemos por lembrar que as decisões judiciais têm salientado a intenção política do legislador do PIS de beneficiar o seu sujeito passivo. Assim a relatada pelo Ministro JOSÉ DELGADO: “... 3 – *A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário*”<sup>75</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>76</sup>.

Que seja: admitarmos tratar-se de opção política do legislador de beneficiar o contribuinte do PIS, não, porém, quanto à base de cálculo, em face das

<sup>72</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>73</sup> *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 15-16 e 32.

<sup>74</sup> A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 80.

<sup>75</sup> Recurso Especial nº 306.965-SC..., *op. cit.*, p. 01.

<sup>76</sup> Recurso Especial nº 144.708 – Apud JORGE FREIRE, Voto..., *op. cit.*, p. 05.



Processo nº : 10880.016108/94-91

Recurso nº : 106.317

Acórdão nº : 201-76.093

incoerências e inconstitucionalidades largamente demonstradas, mas, isso sim, no que tange ao prazo de recolhimento. O entendimento oposto, tantos e tão assustadores são os pecados jurídicos que ele implica, significa, no correto diagnóstico de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, "... um perigoso passo rumo à destruição do edifício jurídico-tributário brasileiro"<sup>77</sup>.

### 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 22 de maio de 2002

JOSÉ/ROBERTO VIEIRA

---

<sup>77</sup> A Contribuição..., op. cit., p. 173.