



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARÁ - COSANPA  
Recorrida : DRJ em Belém - PA

**PASEP. SEMESTRALIDADE.** Na vigência da Lei Complementar nº 08/70, a base de cálculo do PASEP era a receita e as transferências do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária.

**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARÁ - COSANPA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso.**

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2002

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Gustavo Kelly Alencar.

cl/cf/ja



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARÁ - COSANPA

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de parcelamento, devidamente deferido, acerca do qual foi solicitado pela Recorrente, alegando equívocos na apuração da base de cálculo, fosse recalculado o seu débito, alegando, nesse sentido, que, se realizado tal cálculo, apurar-se-ia que, na realidade, possui crédito contra a Fazenda Nacional. Veja-se, sobre os fatos que permeiam a controvérsia, o relatório constante da decisão recorrida:

*“O contribuinte acima identificado teve o seu pedido de reexame dos cálculos da Contribuição para o PIS/PASEP e restituição dos valores recolhidos de forma indevida indeferido por meio da Decisão nº 879/99 (fl. 340).*

*Inconformado, apresenta impugnação contra àquela decisão (fls. 341 a 354), argumentando em resumo:*

- a) Decisão completamente sem base legal e amparada em instrumento inaplicável ao caso sob exame, por ter sido exarada consubstanciada no Parecer PGFN nº 437/98;*
- b) o entendimento da PGFN – ‘o prazo para pagamento do PASEP deixou de ser o de seis meses, contados a partir do fato gerador’ – contém dois erros básicos:*

*- desde outubro de 1988, com a nova Carta Constitucional já não prevalecem como força de lei, instrumentos secundários que pretendem substituí-los;*

*- a própria administração fazendária não aceita a posição adotada pela PGFN.”*

Defrontando as alegações lançadas pela Contribuinte, proferiu o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém - PA (folhas 356 a 361) decisão indeferindo sua solicitação, a qual recebeu a seguinte ementa:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/1993*

*Ementa: Base de Cálculo*

*- Incabível a interpretação de que o PIS/PASEP deva ser calculado com base no faturamento/receita do sexto mês anterior.*



**Processo nº :** 10280.006419/93-93  
**Recurso nº :** 113.324  
**Acórdão nº :** 202-14.168

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

Inconformada, interpôs a Contribuinte o Recurso Voluntário de folhas 367 a 407, requerendo, em síntese, o integral provimento de seu pedido inicial.

É o relatório. //



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Trata-se da conhecida questão da “semestralidade”, desta feita aplicada à Contribuição para o PASEP.

Com efeito, o cerne da questão gira em torno da interpretação e aplicação das disposições contidas no artigo 14 do Decreto nº 71.618/72, que regulamenta Lei Complementar nº 8/70, que instituiu a Contribuição para o PASEP.

Defende a Recorrente, em suma, que o referido dispositivo legal regularia a base de cálculo da Contribuição para o PASEP e não, como pretende a Fazenda, mero prazo de pagamento do referido tributo. Deste modo, sustenta, tal sistemática só teria sido validamente alterada com o advento da Medida Provisória nº 1.212/95.

Tal questão, idêntica àquela que se passou a denominar de “Semestralidade do PIS”, encontra-se pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo a sua 1ª Seção firmado entendimento no sentido de que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 regula, na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS.

De fato, razão não assiste à Fazenda Nacional.

O artigo 14 do Decreto nº 71.618/72 é claríssimo:

*“Art. 14. A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior.”*

A evidenciar, e espancar eventuais dúvidas ainda existentes, de que o citado artigo 14 dispunha acerca da base de cálculo da contribuição, veja-se o teor do artigo 15 do mesmo Decreto nº 71.618/72, que, este sim, disciplinava o prazo de recolhimento, *verbis*:

*“Art. 15. As contribuições devidas ao PASEP serão recolhidas até o último dia do mês em que forem devidas.”*

A verdade é que a base de cálculo do PASEP, assim como a do PIS, só veio a ser alterada pela MP nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98.

Portanto, na vigência da Lei Complementar nº 8/70, entendo que a base de cálculo da Contribuição para o PASEP era o faturamento do sexto mês anterior, nos exatos termos do artigo 14 do Decreto nº 71.618/72. Tal sistemática perdurou até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, que, por força do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, só passou a produzir efeitos em março de 1996.



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

Resta, porém, saber se deve a base de cálculo ser corrigida monetariamente durante a fluência desses seis meses. A ilustre Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, em voto onde examinou a questão da “semestralidade” sob a ótica do PIS, assim se manifestou a respeito:

*“No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora igualmente.*

*Portanto, verifica-se que o Parecer PGNF/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.”*

Analisemos, pois, a questão, que neste ponto passa primeiro pelo exame do art. 97 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*(...)*

*§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em artigo titulado “A Correção Monetária no Código Tributário Nacional”<sup>1</sup>, tece os seguintes comentários a respeito do citado dispositivo legal:

*“Desta forma, não fere, hoje, o princípio da estrita legalidade ou da reserva absoluta de lei, a atualização monetária da base de cálculo, dentro dos estreitos limites de sua adequação.*

*Como se percebe, ao se referir expressamente ao instituto da correção, fê-lo o legislador adaptando-o ao princípio da legalidade, em um reconhecimento*

<sup>1</sup> In *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Uíhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 40.



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

*explícito de que todas as dívidas tributárias são dívidas de valor e não dívidas de dinheiro. A explicação, para o caso em espécie, representou, portanto, admissão de sua implícita inserção para todos os aspectos de obrigação tributária."*

Alerta o ilustre tributarista, todavia, e com muita propriedade, que a correta interpretação do § 2º do art. 97 depende da análise do disposto no parágrafo único do art. 100, também do Código Tributário Nacional, cujo teor é o seguinte:

*"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribui eficácia normativa;*

*III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo." (grifos nossos)*

Assim, conclui o renomado justributarista afirmando que *"a natureza jurídica da correção monetária não difere das multas por atraso no pagamento do tributo e dos acréscimos, enquanto incidente sobre o tributo"*<sup>2</sup>. Ou seja, incidiria a correção monetária tão-somente sobre os pagamentos efetuados após o vencimento da correspondente obrigação tributária, tal qual as multas e os juros moratórios. Inviável sua incidência, por conseguinte, no período compreendido entre a ocorrência do fato econômico que serve de base para a tributação e o vencimento da obrigação tributária.

Esta me parece ser a posição adotada por HENRY TILBERY, que, ao analisar *"o descompasso entre fato econômico e vencimento de imposto de renda"*<sup>3</sup>, formulou a seguinte lição, inteiramente aplicável ao caso, a saber:

*"O valor efetivo do IR fica diminuído pelo lapso de tempo entre o momento do fato econômico – criação da riqueza – e o momento da exigibilidade do imposto, isto é, o vencimento da obrigação tributária.*

<sup>2</sup> *In Op. Cit.*, p. 43

<sup>3</sup> *In A Indexação no Sistema Tributário Brasileiro; A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 92



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

*Este efeito prejudicial para o Erário pode ser abrandado por várias técnicas como, por exemplo, intensificação da arrecadação na fonte, obrigação de pagamentos antecipados, tributação em bases correntes, atualização da obrigação tributária pelo lapso de tempo.*

*No Brasil verificou-se em recentes anos a utilização dos primeiros dois métodos, isto é, a preferência à retenção nas fontes e também pagamentos antecipados. Este último método foi utilizado no caso de pessoas jurídicas pelo recolhimento denominado 'duodécimos antecipados' já por muitos anos (Dec.-lei nº 62/66), (...), método este cuja penetração foi reforçada a partir de 1980 (Dec.-lei nº 1.704/79). Para as pessoas jurídicas foi introduzido um recolhimento antecipado, trimestral, a partir de 1980, sobre honorários profissionais e aluguéis recebidos de pessoas físicas (Dec.-lei n. 1.705/79).*

*(...)*

*Todavia, recentemente, as autoridades fazendárias voltaram a considerar a introdução do sistema de bases correntes a partir de 1983.*

*Deve ser mantida nítida distinção entre o tempo que decorre entre produção de renda e vencimento do imposto em conformidade com a legislação vigente, em contraposição à demora entre vencimento e pagamento em atraso, esta segunda, uma hipótese diferente abordada em seguida.*

*Na primeira hipótese, isto é, o lapso de tempo até o vencimento, a diminuição do valor da obrigação tributária deve ser simplesmente vantagem que compensa, em parte, pelo agravamento da carga tributária causada pela inflação.*

*Portanto para esta parte da defasagem, não devia haver ajuste algum em favor do Erário.*” (grifei)

Seguindo o caminho trilhado pelos ilustres doutrinadores, entendo que a legislação que ao longo do tempo regulou a matéria adotou o mesmo entendimento, qual seja, o de que a atualização monetária incidirá não a partir do momento da ocorrência do fato econômico eleito pelo legislador como base para calcular o tributo devido, mas somente a partir do momento da ocorrência do fato gerador. Veja-se o que dispõe a Lei nº 7.691/88:

*“Art. 1º Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989, far-se-á a conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional - OTNs, do valor:*

*(...)*

*III - das contribuições para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, no terceiro dia do mês subsequente ao do fato gerador.*



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

*§ 1º A conversão do valor do imposto ou da contribuição será feita mediante a divisão do valor devido pelo valor unitário diário da OTN, declarado pela Secretaria da Receita Federal, vigente nas datas fixadas neste artigo.*

*§ 2º O valor do imposto ou da contribuição, em cruzados, será apurado pela multiplicação da quantidade de OTN pelo valor unitário diário desta na data do efetivo pagamento.*

*Art. 2º Os impostos e contribuições recolhidos nos prazos do artigo anterior não estão sujeitos a correção monetária ou a qualquer outro acréscimo.*

*Art. 3º Ficará sujeito exclusivamente à correção monetária, na forma do art. 1º, o recolhimento que vier a ser efetuado nos seguintes prazos:*

*(...)*

*III - contribuições para:*

*(...)*

*b) o PIS e o PASEP - até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceção feita às modalidades especiais (Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, arts. 7º e 8º), cujo prazo será o dia quinze do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador."*

Como se vê, o marco temporal eleito pelo legislador como referência para incidência da correção monetária foi o da ocorrência do fato gerador, pois:

- a) por força do disposto no art. 1º, III, somente no terceiro dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador é que deveria ser feita a conversão do valor da contribuição (apurado em moeda - art. 1º, § 2º) para OTNs;
- b) não se sujeitava à correção monetária ou mesmo a qualquer outro acréscimo o PASEP recolhido no prazo (art. 2º); e
- c) se sujeitava exclusivamente à correção monetária, o PASEP recolhido "até o dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador" (art. 3º, III, "b").

Tal sistemática foi mantida pela legislação que posteriormente regulou a matéria (arts. 53, IV, da Lei nº 8.383/91, e 55 da Lei nº 9.069/95).

Necessário, pois, determinar-se que momento é este, quando se pode considerar ocorrido o fato gerador da obrigação tributária em tela, ou seja, qual "a data do



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

nascimento da obrigação fiscal”<sup>4</sup>, o que, na espécie, não se afigura tarefa dificultosa, haja vista os claríssimos termos do artigo 14 do Decreto nº 71.618/72.

Nos cristalinos termos do citado artigo 14, c/c as disposições do artigo 15, a Contribuição devida em julho, nascida em junho, seria calculada com base nas receitas e transferências de janeiro.

Este, quanto ao PIS, foi o entendimento que, afinal, prevaleceu na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, como se vê do seguinte trecho do voto condutor proferido pela Min. Eliana Calmon:

*“A compreensão exata do tema deve ter início a partir do fato gerador do PIS, pois este não ocorre para trás e sim para a frente. O fato gerador da exação ocorre mês a mês, com indicação de pagamento para o terceiro dia do mês subsequente (posteriormente, 5º dia, Lei 8.218/91).*

*Se assim é, a correção só pode ser devida da data do fato gerador à data do pagamento.*

*Sabendo-se até aqui qual é o fato gerador do PIS SEMESTRAL (faturamento) e a data de seu pagamento, resta saber qual é a sua base de cálculo, ou o quantitativo que determinará a incidência da alíquota.*

*Ai é que bate o ponto, pois o legislador, por questão de política fiscal, o que não interessa ao Judiciário, disse que a base de cálculo (faturamento) seria o anterior a seis meses do fato gerador.*

*O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.*

*Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer.*

*Como vemos, não há que se confundir fato gerador com base de cálculo.*

*Sofre a correção o montante apurado em relação ao fato gerador, considerando-se como base de cálculo o faturamento mensal do semestre antecedente, porque assim está previsto em lei. A base de cálculo, entretanto, não é corrigida monetariamente, eis que silencia a LC 07/70 e a Lei nº 7.691/88, que previu expressamente:*

(...)

<sup>4</sup> Baleeiro, Aliomar. In, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 11ª ed., p. 710.



Processo nº : 10280.006419/93-93  
Recurso nº : 113.324  
Acórdão nº : 202-14.168

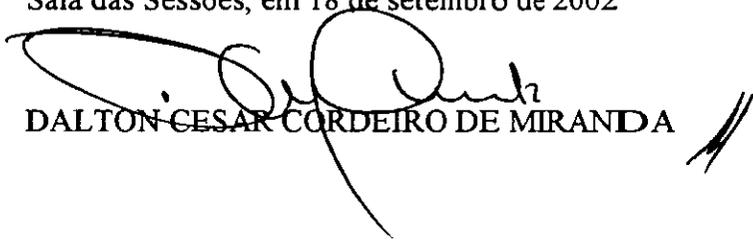
*Lembre-se aqui, só para argumentar, que a Lei nº 7.799/89 disciplinou o imposto de renda e estabeleceu, sem rodeios, a correção da base de cálculo. E assim o fez porque somente a lei pode estabelecer correção monetária sobre a base de cálculo, diante da impossibilidade de ser alterada a mesma por exercício de interpretação."*

Entendo, pois, que a base de cálculo do PASEP, na vigência da Lei Complementar nº 8/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, era o faturamento do 6º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar sejam recalculados os valores discutidos segundo a sistemática e os parâmetros fixados neste voto, e, se verificada a existência de crédito em favor da Recorrente, após apurada a sua certeza e liquidez, seja restituída a quantia apurada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2002

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA