



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.008149/96-14  
Acórdão : 202-13.541  
Recurso : 110.871

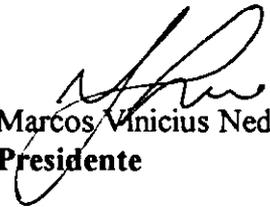
Recorrente : COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

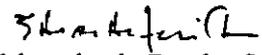
**CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTERGRAÇÃO SOCIAL (PIS) - BASE DE CÁLCULO – SEMESTRALIDADE - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Na vigência da Lei Complementar nº 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária. Devem incidir juros de mora, multa e correção monetária quando o Contribuinte não paga o tributo em seu vencimento. Recurso a que se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL.

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

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

  
Eduardo da Rocha Schmidt  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14

**Acórdão** : 202-13.541

**Recurso** : 110.871

**Recorrente** : COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em razão do não recolhimento da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, devidamente impugnado pela contribuinte às folhas 51 a 56.

Decidindo a controvérsia, (fls. 61 a 68), resolveu o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife-PE:

- a) declarar devida a Contribuição para o PIS nos períodos de outubro a novembro de 1991, no valor de 35.962,21 e de janeiro a setembro de 1995, no valor de R\$44.299,97, calculada de acordo com a Lei complementar nº 7/70 e não de acordo com os Decretos nºs 2.445/88 e 2.449/88, como pretende a contribuinte;
- b) reduzir, a partir do mês de junho de 1991, o percentual da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430 e Ato Declaratório nº 1, de 7.01.1997, inciso I; e,
- c) subtrair os efeitos da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.

Inconformado com a parte que lhe foi desfavorável, interpôs a contribuinte o Recurso Voluntário de folhas 72/75, pleiteando a exclusão da multa, juros e correção monetária, em face do disposto no artigo 100, do Código Tributário Nacional (CTN), e que a base de cálculo seja calculado com base do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador

É o relatório.

SKS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

O cerne da questão gira em torno da interpretação e aplicação das disposições contidas no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70.

Tal questão, 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, assiste razão à Impugnante.

À primeira vista, realmente, tendo em mira, unicamente, as disposições contidas no parágrafo único do art. 6º, da Lei Complementar nº 7/70, diferença prática não há entre afirmar que *a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em junho*. Há, todavia, inegáveis diferenças jurídicas entre uma afirmativa e outra – e a atividade do intérprete deve se pautar por critérios eminentemente jurídicos e ter sempre por objeto o texto da lei –, que se evidenciam ainda mais quando se leva em conta a legislação posterior à citada Lei Complementar.

Ora, no caso, não diz a lei que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho, mas, sim, dê-se o devido destaque, que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, que a base de cálculo da contribuição de julho será o faturamento do mês de janeiro. Este entendimento, aliás, como nos dá notícia Marcelo Ribeiro de Almeida em artigo<sup>1</sup> publicado na RDDT nº 66, chegou a ser adotado pela própria Fazenda através do Parecer Normativo nº 44/80, onde se lê:

*“cabe aduzir que no ano de 1971, primeiro ano de recolhimento do PIS, as empresas sujeitas ao PIS-Faturamento começaram a efetuar esse recolhimento em julho de 1971, tendo por base o faturamento de janeiro de 1971.”*

<sup>1</sup> “PIS-Faturamento – Base de Cálculo: O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz de seu Histórico Legislativo”, p. 76/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

Fixada esta premissa básica – a de que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, era o faturamento do sexto mês anterior –, vê-se, com facilidade, que as Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94 e 9.069/95, bem como a MP nº 812/94, alteraram, só e tão-somente, a data de vencimento e a forma de recolhimento da Contribuição ao PIS, nada dispondo acerca de sua base de cálculo.

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

Neste sentido, decidiu, recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê da ementa a seguir transcrita:

*“PIS – LC nº 7/70 – Ao analisar o disposto no parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que ‘faturamento’ representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. Recurso a que se dá provimento.”* (Recurso RD/201-0.337, Processo nº 13971.000631/96-08, Rel. Cons. Maria Teresa Martínez López, decisão por maioria, DJU I de 19.12.00, p. 8)

Portanto, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, entendo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS era o faturamento do sexto mês anterior, nos exatos termos do parágrafo único de seu art. 6º. Tal sistemática perdurou até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que, por força do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, e conforme decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ao ensejo do julgamento do RE nº 232.896, só passou a produzir efeitos em março de 1996.

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, no voto condutor que proferiu no julgamento do recurso acima referido, assim se manifestou a respeito, *in verbis*:

*“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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.008149/96-14  
Acórdão : 202-13.541  
Recurso : 110.871

*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>2</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>2</sup> In, *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Coord. Gilberto de Ulhoa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983, p. 40.



**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

*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>3</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.

<sup>3</sup> *In. Op. Cit.*, p. 43



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

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>4</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.*

*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 antecipado’ já por muitos anos (Dec.-lei n° 62/66), (...), método este cuja penetração foi reforçada a partir de 1980 (Dec.-lei n° 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 nitida 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.*

---

<sup>4</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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

*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.*

*§ 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:*

*(...)*

2/5.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10480.008149/96-14  
**Acórdão** : 202-13.541  
**Recurso** : 110.871

*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 PIS recolhido no prazo (art. 2º);

c) se sujeitava exclusivamente à correção monetária, o PIS 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 nascimento da obrigação fiscal”<sup>5</sup>.

A questão, que, mais uma vez, passa pelo exame do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, em razão das considerações anteriormente tecidas, é agora de fácil solução. Isto porque, não custa repetir, a lei é claríssima: ao dizer que “a base de cálculo da contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro”, disse, também, que a obrigação fiscal nascida em julho seria calculada com base no faturamento de janeiro.

Não é o fato de ter faturado em janeiro que fazia com que uma empresa se visse obrigada ao pagamento da contribuição de julho, pois, caso viesse a cessar suas operações neste interregno, se veria livre do pagamento da referida contribuição.

Entendo, portanto, que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, ao dizer que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro,

<sup>5</sup> Balceiro, Aliomar. In, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 11ª ed., p. 710.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.008149/96-14  
Acórdão : 202-13.541  
Recurso : 110.871

disse, na verdade, que a obrigação tributária nascida em julho terá por base de cálculo o faturamento de janeiro, base de cálculo essa que em face das disposições contidas na Lei nº 7.691/88, deverá permanecer em valores históricos.

Este foi o mesmíssimo 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.*

*Aí 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 7/70 e a Lei nº 7.691/88, que previu expressamente:*

(...)

315.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.008149/96-14  
Acórdão : 202-13.541  
Recurso : 110.871

*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 PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 17/73, era o faturamento do 6º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária.

Todavia, não assiste razão à contribuinte quanto à não incidência de correção monetária, juros de mora e multa, não se aplicando à hipótese o invocado parágrafo único do artigo 100 do CTN, pois a contribuinte não recolheu o tributo devido em seu vencimento.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que o crédito tributário constituído através do auto de infração impugnado seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados neste voto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT