



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

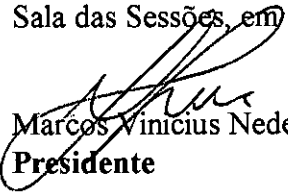
Sessão : 10 de julho de 2001
Recorrente : ESTOFADOS PLUS LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

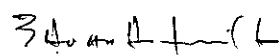
RESOLUÇÃO Nº 202-00.262

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ESTOFADOS PLUS LTDA.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Eduardo da Rocha Schmidt
Relator

cl/cf



Processo : 10935.001818/98-11

Resolução : 202-00.262

Recurso : 112.572

Recorrente : ESTOFADOS PLUS LTDA.

RELATÓRIO

Discute-se nestes autos a já conhecida questão da "Semestralidade do PIS", insurgindo-se a Contribuinte contra autuação que desconsiderou o lapso temporal de seis meses a que alude o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70.

A Decisão Recorrida de fls. 65/74, da lavra do Senhor Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, restou assim ementada:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

PIS – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO (NÃO DISSOCIAÇÃO) – À luz do Código Tributário Nacional (art. 114), do Regulamento do PIS/PASEP (aprovado pela Portaria MF nº 142/82 – Título 5, Capítulo 1, item 1, 'b', I) e do Parecer PGFN/CAT nº 438/98 (DOU 09.04.98), o fato gerador da contribuição para o Programa de Integração Social surge com a ocorrência do faturamento, ou seja, com a venda de mercadorias/serviços por parte de um contribuinte. A base de cálculo, por sua vez, é o montante desse faturamento. O fato gerador e a base de cálculo da contribuição não podem ser dissociados.

PIS – FORMA DE APURAÇÃO – L.C. 7/70 – ALTERAÇÕES – A sistemática original de cálculo e recolhimento prevista na Lei Complementar nº 07/70 sofreu profundas alterações insertas por leis posteriores, fazendo com que o período de seis meses inicialmente previsto para o recolhimento da contribuição não mais exista em nosso ordenamento jurídico.

PERÍCIA – REQUISITOS LEGAIS (NÃO OBSERVAÇÃO) – O pedido de realização de perícia que não satisfaz aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72 deve, à luz do § 1º do mesmo artigo, ser considerado como não formulado.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO PROCEDENTE".

25.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001818/98-11

Resolução : 202-00.262

Recurso : 112.572

Registre-se, por oportuno, que, através da perícia a que alude a decisão recorrida, pretendia a Contribuinte provar a existência de eventuais créditos e de compensações efetuadas.

Inconformada, interpôs a Contribuinte o Recurso de fls. 78/91 e seguintes.

É o relatório.

215.



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

O cerne da questão gira em torno da interpretação e aplicação das disposições contidas no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70.

Defende a Recorrente, em suma, que o referido dispositivo legal regularia a base de cálculo da Contribuição para o PIS, e não, como pretende a Fazenda Nacional, 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, 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 07/70 regula, na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS.

De fato, razão não assiste à Fazenda Nacional.

A primeira vista, realmente, tendo em mira unicamente as disposições contidas no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, 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 e 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 artigo¹ publicado na RDDT nº 66, chegou a ser adotado pela própria Fazenda Nacional através do Parecer Normativo nº 44/80, onde se lê:

¹ “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.



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

“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.”

Fixada esta premissa básica – a de que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 07/70, 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 do 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 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 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.”

(Acórdão 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 07/70, 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

215.



Processo : 10935.001818/98-11

Resolução : 202-00.262

Recurso : 112.572

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 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 07/70, 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.”

215.



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

Ives Gandra da Silva Martins, em artigo titulado "A Correção Monetária no Código Tributário Nacional"², 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 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,

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



Processo : 10935.001818/98-11

Resolução : 202-00.262

Recurso : 112.572

enquanto incidente sobre o tributo”³. 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”⁴, 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 antecipados” já por muitos anos (Decreto-Lei nº 62/66), (...), método este cuja penetração foi reforçada a partir de 1980 (Decreto-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 (Decreto-Lei nº 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

³ *In Op. Cit.*, p. 43

⁴ 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

205



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

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.” (negritei)

Segundo 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.



Processo : 10935.001818/98-11

Resolução : 202-00.262

Recurso : 112.572

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 OTN's;
- b) não se sujeitava à correção monetária ou mesmo a qualquer outro acréscimo o PIS recolhido no prazo (art. 2º); e
- c) sujeitava-se 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 (art. 53, IV, da Lei nº 8.383/91, e art. 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”⁵.

A questão, mais uma vez, passa pelo exame do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, e, em razão das considerações anteriormente tecidas, é agora de fácil

⁵ Baleeiro, Aliomar. *In Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 11ª ed., p. 710.



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

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 07/70, ao dizer que a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, disse, na verdade, que a contribuição devida em julho, **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.

215



Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

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:

(...)

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 07/70, 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, como se verifica dos autos, deixou a Fazenda Nacional de examinar a questão de acordo com tal sistemática, pelo que resolvo converter o julgamento do recurso em diligência para que se apure:

- a) qual o valor nominal da contribuição em tela, considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês que antecedeu a ocorrência do fato gerador; e
- b) na eventualidade de diferenças a maior entre o que foi efetivamente recolhido pela Recorrente e o que seria devido com a adoção do critério acima, a suficiência dos saldos acumulados desses pagamentos a maior, atualizados monetariamente com base nos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27.06.97, para a liquidação dos débitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001818/98-11
Resolução : 202-00.262
Recurso : 112.572

dessa mesma contribuição apurados nestes autos, nas respectivas datas de vencimento.

Findas essas apurações, demonstradas em planilhas apropriadas e acompanhadas com indicação da documentação de suporte, seja oferecida oportunidade à Recorrente de falar sobre os resultados da diligência, antes do retorno dos autos a esta Câmara.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT