



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10435.001120/96-20
Recurso nº : 120.754 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1994 e 1995
Recorrentes : DRJ – RECIFE/PE e CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.
Recorrida : DRJ – RECIFE/PE
Sessão de : 06 de junho de 2000
Acórdão nº : 108-06.125

Recurso Especial de Divergência RD/108-0.425

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITAS: A presunção legal prevista no art. 228 do RIR/94 não se restringe à sistemática de apuração do Lucro Real, aplicando-se, também, às empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

IRPJ E IR-FONTE - BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS - EFICÁCIA DOS ARTS. 43 e 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO:

A MP 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia "aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994". Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, "b", da Constituição Federal. Prevalência das regras anteriores, no ano de 1994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

PIS-FATURAMENTO - LEI COMPLEMENTAR 07/70 - BASE DE CÁLCULO DE 6 (SEIS) MESES ATRÁS: Sob pena de mutilação da estrutura lógica da regra de incidência, a norma prevista no parágrafo único do art. 6º da LC 07/70 traduz mera fixação de prazo para cumprimento da obrigação (vencimento) e, como tal, passível de ser alterada pela legislação superveniente que reduziu aquele prazo.

Recurso de ofício parcialmente provido.
Recurso voluntário parcialmente provido.

Gal

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE RECIFE/PE e por CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer, com a multa de 75%, as exigências do IRPJ, da CSL, da COFINS e da contribuição para o PIS referentes aos períodos de janeiro a novembro de 1993, vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que não restabeleceram a exigência da contribuição para o PIS; e, quanto ao recurso voluntário DAR-lhe provimento PARCIAL para reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas omitidas, bem como cancelar a exigência do IR-FONTE, vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que também cancelavam a exigência da contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO e TÂNIA KOETZ MOREIRA.

Processo n.º : 10435.001120/96-20

Acórdão n.º : 108-06.125

Recurso n.º : 120.754

Recorrentes : DRJ – RECIFE/PE e CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ, CSSL, PIS, COFINS e IRFonte, em razão da constatação de (i) omissão de receita operacional, caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, referentes a todos os meses de 1993 e aos meses de 01/02/04/05/06/07/08/12 de 1994, e (ii) omissão de receita de prestação de serviços, referente ao período-base encerrado em 31/12/94, cuja descrição consta do Termo de Encerramento e de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 48/50. Importante observar que no ano de 1993 a autuada esteve submetida ao regime de apuração do lucro real, e no ano de 1994, do lucro presumido.

Para constatação da omissão de receitas por diferença de estoque, a fiscalização consolidou demonstrativos das notas fiscais de compra escrituradas, das não escrituradas (obtidas junto ao fornecedor), bem como das notas fiscais de saída; esse saldo foi confrontado com o saldo do Registro de Inventário, sendo que as diferenças – correspondentes à omissão de venda – foram valoradas pelo preço médio de venda.

Relativamente ao ano de 1993, as diferenças entre o saldo apurado pela fiscalização e o inventário foram positivas, apontando para omissão de vendas, com exceção do mês de dezembro, que a diferença foi negativa, o que corresponde à omissão de compra. A valoração das diferenças foram efetuadas mês a mês, para os meses de janeiro a novembro pelo preço médio de venda, e para o mês de dezembro pelo preço médio de compra.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Quanto ao ano de 1994, a diferença também positiva corresponde ao ano já que a comparação é entre o estoque inicial e final do ano, independentemente das demonstrações de notas não escrituradas durante o ano e cálculo do preço médio de venda a cada mês. A valoração foi baseada conforme o preço médio do mês de dezembro de 1994.

A omissão de receita de prestação de serviço ocorrida somente no ano de 1994, em que a atuada esteve sujeita ao regime do lucro presumido, corresponde à representação comercial que a atuada praticava em favor da Santista Alimentos S/A e do pagamento da intermediação com mercadoria "bonificada" cujas notas fiscais não foram escrituradas.

A atuada trouxe os seguintes argumentos na sua impugnação de fls. 509/523:

- a) a autoridade atuante não constatou de fato a omissão de receitas e, citando o art. 43 da Lei nº 8.541/92 c/c arts. 180 e 181 do RIR/80, diz que a presunção do fiscal não pode dar suporte à autuação;
- b) a fórmula adotada pela fiscalização para calcular o montante do crédito tributário é incorreta, pois a legislação da época não autorizava o arbitramento da receita obtida com a venda das mercadorias não registradas com base no critério do preço médio das vendas, sendo que tal regra somente poderia ser aplicada com o advento da Lei nº 9.430/96 (art. 41);
- c) em relação ao ano-calendário de 1994, cuja forma de apuração do imposto tem como base o lucro presumido, é acrescentada a alegação de que o disposto nos arts. 43 e 44, da Lei nº 8.541/92 somente pode ser aplicado nas hipóteses de tributação com base no lucro real;
- d) no que diz respeito à COFINS, a empresa reconhece parcialmente a exigência reflexa, nos limites dos valores constantes das compras não registradas, e solicita

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

a determinação do cálculo do montante devido, sem o arbitramento da receita com base em preço médio de vendas;

- e) por fim, é contestado integralmente o lançamento do PIS, pois foi desrespeitada a determinação contida na Lei Complementar nº 7/70, que prevê como base de cálculo da contribuição o faturamento verificado no sexto mês anterior ao mês da ocorrência do fato gerador.

A Delegacia de Julgamento no Recife julgou o lançamento procedente em parte, tendo cancelado os valores correspondentes à omissão de receita arbitrados com base no preço médio de venda. Houve também redução da multa de ofício de 100% para o percentual de 75%.

Em razão de a exoneração ter ultrapassado R\$ 500.000,00, o DRJ recorreu de ofício.

O contribuinte foi intimado da decisão (fl. 533) e apresentou o recurso voluntário de fls. 541/554 (protocolado como processo 10480.024815/99-78), em que reitera o arrazoado constante da impugnação, no que diz respeito à impossibilidade de aplicação da norma contida no art. 43, da Lei nº 8.541/92, relativamente ao ano-calendário de 1994, em que foi feita a opção pelo lucro presumido, e reforça a argumentação trazida para afastar os lançamentos reflexos do PIS e COFINS.

Às fls. 558 consta a liminar concedida pelo Juiz Federal da 8ª Vara Federal da Justiça Federal em Pernambuco nos autos do Mandado de Segurança – processo nº 99.1187-1, para o fim de ser processado o recurso voluntário independentemente do depósito previsto na Medida Provisória 1.621, art. 32.

É o Relatório.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Inicialmente, aprecio o recurso de ofício relativamente à parte da decisão que cancelou o item de omissão de receitas por diferença de estoques dos meses de 1993 e do ano de 1994.

O motivo do cancelamento pelo DRJ foi a utilização pelo fiscal autuante do preço médio de venda nos períodos de apuração de 1993 e 1994.

Quanto ao ano de 1993, entendo que a apuração da omissão de receitas nos meses de janeiro a novembro é irreparável, porque a equação da diferença a tributar do Demonstrativo Consolidado de fl. 85 aponta que, com as compras (escrituradas e não escrituradas) e com as vendas hevidas, bem como em confronto com o saldo de inventário, houve omissão de vendas. Também porque a valoração pelo preço médio de venda do respectivo mês reflete o efetivo valor da omissão, pois baseado nas operações daquele período. A jurisprudência desta Corte já vem sendo consolidada há tempos:

DIFERENÇA DE ESTOQUES – As diferenças algébricas encontradas (...) configura omissões de receita por falta de registros de vendas e compras. A avaliação dessas omissões há de ser feita pelos seus respectivos custos médios (Ac. 102-24.613/89)



Processo nº : 10435.001120/96-20
Processo nº : 108-06.125

Entretanto, com relação ao mês de dezembro/93, como se afirmou no relatório, houve omissão de compras. O trabalho fiscal não logrou deixar comprovado que a recorrente honrou os pagamentos das aquisições com valores mantidos à margem da sua contabilidade.

A ligação entre a falta de escrituração de compras com a omissão de receitas decorre somente de presunção, que, até a edição da Lei 9430, não pode ser aceita como algo mais que mero indício para efetiva investigação a fim de corroborar a prática de ato ilícito.

E como não existia previsão legal para que a administração, por seu critério subjetivo, alçando a presunção ao fato gerador do tributo, efetue lançamento, há de ser cancelada a exigência em obediência ao princípio da estrita legalidade.

A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes é farta nesse sentido: 108-05.484, 101-79.980, 01-1.632, 101-79.104, 103-18.353, 103-18.367, 103-18.454, 103-18.103.

A omissão de receitas do ano de 1994 contém vício que acarreta a anulação do lançamento. Com efeito, a diferença apurada refere-se a todo o ano, sendo que a valoração da base tributável é o preço médio de venda do mês de dezembro (conforme afirmação * à fl. 93). Ora, deveria ser baseada a valoração pelo preço médio de venda do período correspondente à apuração da diferença, ou seja, o preço médio de todo o ano de 1994.

Portanto, andou bem o julgador "a quo" no cancelamento da exigência da omissão de receita por diferença de estoque no mês de dezembro/93 e no ano de 1994. Devem, contudo, ser restabelecidas, com a multa de 75% (pelo motivo expendido pelo DRJ na parte mantida do lançamento), as exigências de IRPJ, CSL e COFINS, referente aos meses de janeiro a novembro de 1993.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

O lançamento de IRRFonte não deve ser restabelecido pois (i) no ano de 1993, nos termos do art. 75 da Lei 8383/91, não incidiu o tributo na distribuição de lucro; e (ii) porque o art. 44 da Lei 8541/92, com carácter de penalidade, uma vez revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benígna previsto no art. 106 do CTN.

O art. 44, da Lei 8.541/92, não estabelece a tributação pura e simples da distribuição de lucros, mas, sim, impõe penalidade ao contribuinte que omitiu receita.

A interpretação sistemática do artigo em referência corrobora o entendimento, vez que ele se encontra disposto no Capítulo II - "Da Omissão de Receita" - do Título IV - "Das Penalidades" - da Lei em tela.

Ora, sendo penalidade, é de rigor a retroatividade de sua revogação, à luz do artigo 106, II, "c", do CTN, conforme já julgado nesta Câmara:

DECORRÊNCIA - IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Consoante art. 75 da Lei nº 8.383/91, sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não mais incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art.35 da Lei nº 7.713/88, permanecendo em vigor a não incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas e jurídicas, residentes no País. (Ac. 108-05.294)

O PIS também não merece ser restabelecido, pelos mesmos motivos abaixo expostos, relativos à parte objeto do recurso voluntário.

Quanto ao recurso voluntário, deve ser observado que: (a) os fatos não foram contestados pela recorrente; (b) a empresa sujeitou-se ao regime do lucro presumido; e (c) que o período em comento é o ano de 1994.

De acordo com a capitulação legal do auto, a base de cálculo do lançamento do IRPJ corresponde à totalidade da omissão de receita levantada. Com efeito, o art. 43 da Lei 8.541/92 dispunha originalmente:



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

“Art. 43 – Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

...

§ 2º – O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.”

Vê-se que esse dispositivo não se destinava às empresas tributadas pelo lucro presumido, já que no § 2º estabelece apenas para empresas tributadas pelo lucro real.

A inclusão da sistemática para empresas tributadas pelo lucro presumido veio apenas com a Medida Provisória 492, de 5/5/94, cujo art. 3º deu a seguinte redação ao dispositivo:

“§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.” (grifou-se).

Contudo, quando do julgamento do recurso 117.884, o relator Conselheiro José Antonio Minatel fez notar que, pelo princípio da anterioridade, o aumento introduzido pela MP 492/94 somente poderia surtir efeitos em 1995 (Constituição Federal. Art. 150, III, “b”).

O Poder Executivo, tendo percebido o equívoco constitucional, a partir da reedição de julho da MP 492, a de nº 544, publicada no D.O.U. de 04.07.94, e até a sua conversão na Lei 9.064/95, não fez constar o termo de início da aplicação da norma anteriormente previsto no art. 7º.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Quanto ao IRRF, o mesmo raciocínio deve ser adotado, isto é, a alteração da apuração do tributo somente pode ter aplicação no exercício seguinte. Dessa forma, o lançamento do IRRF deveria seguir a legislação anterior com tributação diretamente da pessoa física (art. 40, § 11, da Lei 8.383/91).

Peço vênia para transcrever a ementa e a conclusão do eminente Conselheiro na apreciação do recurso acima referido (108-05.552):

IRPJ E IR-FONTE – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS – EFICÁCIA DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO:

A MP 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1.994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Prevalência das regras anteriores, no ano de 1.994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

(...) Diante dessa sucessão legislativa, que afastou o vício de inconstitucionalidade acenado com a eficácia imediata na primeira inserção proposta com a MP 492/94, não vejo óbice para sua interpretação no campo administrativo, de cuja tarefa é possível extrair duas conclusões que me parecem irrefutáveis:

1 – ao teor do parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, pela não conversão em lei no prazo de trinta dias e por não constar do texto das Medidas Provisórias que lhes sucederam, perdeu integralmente a eficácia, desde a primeira edição, o expresse mandamento - “*exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1.994*” - contido nas Medidas Provisórias n.ºs 492/94 e 520/94, traduzindo a supressão forma de revogação;

2 – por implicarem majoração de impostos para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, as alterações processadas pelo artigo 3º da Medida Provisória 492/94, só podem produzir efeitos a partir de 01.01.95, permanecendo em vigor, no ano de 1.994, a legislação anterior que mandava considerar 50% (cinquenta por cento) da receita omitida como base de cálculo do IRPJ (art. 6º, da Lei 6.468/77 – RIR/80, art. 396), assim como a regra do art. 40, § 11, da Lei 8.383/91, que mandava tributar na pessoa física os valores presumidamente distribuídos.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Em suma: a base de cálculo do IRPJ deve corresponder a 50% da receita omitida, nos termos do art. 6º, da Lei 6.468/77 (RIR/80, art. 396); e o IRFonte, como se viu acima, deve ser exigido da pessoa física conforme o art. 40, § 11, da Lei 8313.

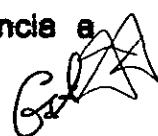
Por outro lado, andou bem o fiscal ao não utilizar, para lançamento da CSL, a base de cálculo de 100% da receita omitida, nesse período, levando em conta que a apuração da base de cálculo desse tributo também foi alterada pela Medida Provisória 492.

No tocante ao lançamento do PIS, que foi calculado com alíquota de 0,75%, de acordo com o art. 3º, "b", da Lei Complementar 7/70, entendo que o fiscal autuante incorreu em erro, relativamente à indicação do mês do fato gerador, desrespeitando o disposto no parágrafo único do art. 6º.

Em que pesem as já conhecidas manifestações dos integrantes desta Câmara, principalmente aquelas expostas na Nota Presi 108-0.002/00, em que o eminente Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias procura dissecar as correntes interpretativas, não vejo como prevalecer o entendimento de que o legislador da Lei Complementar 7/70, ao redigir o art. 6º, parágrafo único, pretendeu dizer prazo para pagamento em vez de base de cálculo retroativa a 6 meses, como expressamente constou. Da mesma forma não viram os eminentes Ministros do Superior Tribunal de Justiça ao apreciarem o Recurso Especial 240.938/RS, onde deram guarida à tese aqui defendida.

Aliás, esse mesmo entendimento teve a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se tem notícia da sessão realizada na data de ontem.

É certo que a interpretação deve levar em conta, a princípio, que o legislador não é técnico especializado em Direito Tributário e que os textos legislativos devem ser entendidos de maneira sistemática para a construção da verdadeira norma jurídica. Mas, ao deparar com comandos precisos e objetivos com referência a



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

institutos jurídicos específicos, como é caso da base de cálculo retroativa do PIS, frente ao fato gerador, prevista na Lei Complementar 77/70, não se pode aceitar a argumentação de que não era bem isso que o legislador quis dizer.

Portanto, tenho para mim que ao aplicar as normas da Lei Complementar 77/70, deve ser observado também o distanciamento entre base de cálculo e fato gerador, e, conseqüentemente o termo inicial da atualização monetária e incidência de juros moratórios.

Assim, o lançamento do PIS deve ser cancelado.

Quanto à COFINS, por não terem sido contestados os fatos e por ter sido corretamente calculada a contribuição, mantenho a exigência. Vale observar que, em função da manutenção do cancelamento da omissão de receitas pela diferença de estoque para o ano de 1994, não há como ventilar-se a superposição da tributação da contribuição às receitas omitidas de prestação de serviço.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer, com a multa de 75%, as exigências de IRPJ, CSL e COFINS, referente aos períodos de janeiro/93 a novembro/93, e dou parcial provimento ao recurso voluntário para o fim de reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% da receita omitida, e cancelar os lançamentos do IRRFonte e do PIS.

Sala das Sessões - DF, em 06 de junho de 2000


JOSÉ HENRIQUE LONGO



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Relator Designado.

Com a devida vênia do douto Conselheiro Relator, Dr. José Henrique Longo, divirjo do seu entendimento acerca da apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, acompanhando-o contudo em relação às suas conclusões sobre as outras matérias examinadas tanto no recurso *ex officio* quanto no recurso voluntário.

Sustenta o eminente Conselheiro Relator que a norma inserta no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, aplicável nos anos de 1993 e 1994 ora autuados, estabelece que a contribuição para o PIS de um determinado mês (quando ocorre o fato gerador) tem como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás.

Vejamos então o que dispõe o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70:

"Art.6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971. (negritei)

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."

Concessa venia, a melhor exegese é a de que esse dispositivo legal regula prazo de recolhimento da contribuição para o PIS, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois.



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Causa espanto que, passadas quase três décadas de sua instituição, a contribuição para o PIS esteja sendo submetida a mais um questionamento (não há notícias dessas alegações nas décadas de 70 e 80), quando pacífica sempre foi a orientação da administração tributária sobre a matéria.

A despeito da inequívoca deficiência redacional, o comentado parágrafo único não pode ser tomado isoladamente, mas combinado com o que preceitua o *caput* do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70.

Ora, o legislador estabeleceu, no *caput*, que os depósitos no Fundo se dariam a partir de 1º de julho de 1971, e, no parágrafo único, que esses depósitos (a que denominou “contribuição”) se dariam da seguinte forma: o de julho com base no faturamento de janeiro; o de agosto com base no faturamento de fevereiro etc.

À evidência o primeiro depósito em julho de 1971 representa o momento da satisfação da obrigação legal, traduzindo pois o prazo para o recolhimento da contribuição.

O grande equívoco, *data venia*, que cometem aqueles que se filiam à primeira corrente consiste na interpretação puramente literal e isolada do comentado parágrafo único, sem cogitar de confrontá-lo não só com a cabeça do artigo 6º, mas com outros dispositivos da mesma lei, bem assim com o ordenamento jurídico então vigente.

Essa interpretação gramatical, melhor seria, esse simples modo de ver a norma jurídica, com apego ao texto legal, como a seguir se demonstrará, fere regra básica de hermenêutica de que ao intérprete é vedado concluir pelo absurdo, pois:

1. consoante ensina José Antônio Minatel, no Acórdão nº 108-05.552:

“Dizer que o fato gerador do PIS previsto na LC 07/70 é o faturamento do mês e, ato contínuo, afirmar que a base de cálculo a ser tomada é o faturamento de 6 (seis) meses atrás,

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

significa desmontar toda a estrutura lógica da sua regra de incidência, que exige harmonia e integridade de todos os seus elementos. Assim, o **núcleo** da regra de incidência - no caso, o **faturamento** -, que é a condição **material** necessária para que possa instaurar a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo, não pode estar dissociado da **idéia de tempo** (faturamento, quando?), assim como da **idéia de lugar** (faturamento, onde?). Também não pode estar desconectado da noção de grandeza, de **valor** (faturamento, quanto?), pois já está consagrada a relevância da base de cálculo como um dos principais elementos da regra de incidência, que deve revelar utilidade para:

a) dimensionar a **intensidade da materialidade** - quanto mais **faturamento**, maior deve ser quantidade do tributo a ser pago;
b) revelar a verdadeira **natureza da exigência**, na medida em que a base de cálculo eleita esteja a medir a atividade do Poder Público (taxa), ou tenha pretensão de dimensionar **materialidade desvinculada de qualquer atuação estatal** (imposto). Essa função tem acento constitucional, como se extrai do parágrafo 2º, do art. 145, da Magna Carta.”;

2. não se alegue que seria impróprio falar-se em fato gerador da contribuição para o PIS em razão de esta exação não se constituir tributo à época de sua instituição.

A uma, porque como já assinalado, o E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, assentou que “da Emenda Constitucional nº 8 de 1977 até a nova Carta da República o que se tem, no PIS, é uma contribuição social de natureza não tributária.” Logo, à época de sua instituição, referida contribuição de tributo se tratava, bem assim tributo é, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, em face das disposições contidas em seu art. 149, c/c o art. 239 da mesma Carta.

A duas porque, ainda que de tributo não se tratasse, nada impediria de se lhe aplicar conceitos do direito tributário, seja porque a contribuição para o PIS sempre constituiu obrigação *ex lege*, seja porque a própria Lei Complementar nº 7/70 já estatua:



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

"Art. 10 - As obrigações das empresas, decorrentes desta lei, são de caráter exclusivamente fiscal, não gerando direitos de natureza trabalhista nem incidência de qualquer contribuição previdenciária em relação a quaisquer prestações devidas, por lei ou por sentença judicial, ao empregado. (grifei)

Parágrafo único - As importâncias incorporadas ao Fundo não se classificam como rendimento do trabalho, para qualquer efeito da Legislação Trabalhista, de Previdência Social ou Fiscal e não se incorporam aos salários ou gratificações, nem estão sujeitas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza."

3. muito menos se alegue (tese sustentada por poucos corajosos) que o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS seria, simplesmente, "o exercício da atividade empresarial".

Como bem examinou a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na NOTA PGFN/CRE/Nº 063/98, além de esta ser uma formulação simplista (recorde-se que, segundo Ataliba, o aspecto material é o mais complexo, dentre os demais aspectos da hipótese de incidência), é inteiramente equivocado atribuir ao exercício de atividade empresarial, por si só, o núcleo da hipótese de incidência de algum tributo. "Tal atividade, como qualquer outra econômica ou financeiramente relevante, deve ser encarada, no máximo, como um elemento pré-jurídico para a identificação e conseqüente eleição, pelo legislador, de um fato juridicamente relevante (renda, prestação de serviço, patrimônio, etc) para o surgimento de uma obrigação tributária."

Nesse emaranhado conceitual, *data maxima venia*, o E. Superior Tribunal de Justiça, avançando ainda mais, laborou em flagrante equívoco ao afirmar que o fato gerador da contribuição para o PIS "esgotar-se-ia com o simples decurso dos períodos mensais...", ao arrepio dos ensinamentos do próprio Professor Geraldo Ataliba;

4. a prevalecer a tese adotada pela primeira corrente, o legislador de 1970 teria cometido uma grave ofensa ao sagrado princípio da igualdade ou isonomia tributária. É que não haveria explicação plausível para justificar o fato de



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

que uma empresa prestadora de serviços tenha sido impelida a recolher a contribuição, na modalidade PIS/Repique, referente a **tudo o ano de 1971**, enquanto uma pessoa jurídica que efetuou vendas de mercadorias, tenha se obrigado a contribuir para o Fundo apenas em relação às operações realizadas na **metade do ano de 1971** (a partir de julho);

5. já em 22 de janeiro de 1971, o Conselho Monetário Nacional, no uso de sua competência regulamentadora, prevista no parágrafo 5º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70, resolveu que os fabricantes de cigarros deveriam recolher as contribuições devidas pela Indústria e o Comércio varejista, calculadas de uma só vez, sobre 115, 133% do preço de venda a varejo, "nos mesmos moldes e prazos adotados para o recolhimento do ICM, pelos Estados". (Resolução nº 170/71, inciso II). Ora, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, 2vigente à época, estabelecia que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) tinha como **fato gerador** a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor (art. 1º, I), e como **base de cálculo** o valor da operação de que decorresse a saída da mercadoria (art. 2º, I), revelando assim a harmonia necessária dos elementos da regra de incidência. Por outro lado, se é justificável que o legislador defira a certos contribuintes (substituição tributária) um **prazo de recolhimento** menor que o concedido aos demais, não é concebível que os fabricantes de cigarros tenham começado a contribuir para o PIS com base em suas operações realizadas a **partir de janeiro de 1971**, enquanto outros (revendedores de mercadorias) só com base nas de **julho de 1971 em diante**;

6. de acordo com a Norma de Serviços CEF/PIS nº 2, de 27/05/71, as contribuições para o PIS, na modalidade faturamento, deveriam "ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês" (subitem 3.3). Ora, se o fato gerador da primeira contribuição complementou-se em julho de 1971 (como sustentam aqueles) e não em janeiro de 1971, como exigí-la já em 10 de julho, antes de encerrado o próprio mês?



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

7. já em 7 de julho de 1971, a Coordenação do Sistema de Tributação baixava o Parecer Normativo CST nº 464 (DOU de 18/08/71), no qual, entre outras questões, examinava a dedutibilidade da contribuição, na modalidade faturamento, como despesa operacional, e assentava:

"4 - Relativamente à segunda parcela, cumpre elucidar que será sempre recolhida, feito o seu cálculo com base no montante do faturamento mensal, assim compreendido o valor da receita bruta operacional da empresa, conforme conceituado no art. 157 do RIR (Dec. Nº 58.400, de 10.5.66), sem exclusão de quaisquer valores, sejam relativos à exportação, impostos ou outros. (grifei)

5 - Consigne-se, finalmente, que constituem despesa operacional das empresas a segunda parcela do Fundo, cujos cálculo incide sobre o faturamento mensal, e a primeira, no caso da letra "b", do item 3 retromencionado." (grifei)

Mais tarde, em 07/11/75, o mesmo órgão da Secretaria da Receita Federal, no seu mister de orientar os contribuintes, baixou o Ato Declaratório Normativo CST nº 35, esclarecendo:

"A contribuição devida ao Programa de Integração Social, calculada sobre o faturamento, pode ser apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento ou no mês do recolhimento" (grifei)

Ora, se o "mês do faturamento" (quando ocorre o fato gerador) coincidissem com o "mês do recolhimento", como defendido pelos adeptos da primeira corrente, a publicação desse ato normativo teria sido absolutamente despropositada;

8. examinando-se os atos legais supervenientes à Lei Complementar nº 7/70, verifica-se que o próprio órgão (Poder Legislativo) que a estabeleceu, declarou-lhe (e o Poder Executivo também, em caráter excepcional) o sentido e alcance. Embora implícita, a chamada interpretação autêntica ou legislativa está presente nos seguintes diplomas legais: a) Decreto-lei nº 2.445, de 29/06/88, que reduziu o prazo de recolhimento da contribuição de 6 (seis) para 3 (três) meses (art. 3º), contados do mês da ocorrência do fato gerador, dispensando inclusive as contribuições referentes aos



Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

meses de abril, maio e junho de 1988 (art. 11), a fim de evitar o recolhimento de contribuições referentes a dois períodos de apuração em um único mês (outubro, novembro e dezembro de 1988); b) Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixando o vencimento da contribuição no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador; c) Lei nº 8.019, de 11/04/90 (resultante das Medidas Provisórias nº 134/90 e nº 147/90), fixando o vencimento no dia cinco do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador; d) Lei nº 8.218, de 29/08/91 (resultante das Medidas Provisórias nº 297/91 e nº 298/91), fixando o vencimento no dia cinco do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador;

9. observe-se aqui que, se plausível fosse a comentada tese sustentada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (*o fato gerador da contribuição esgotar-se-ia com o simples decurso dos períodos mensais*), o legislador teria cometido grande impropriedade ao editar os diplomas legais relacionados no item precedente, fixando sempre o vencimento no dia dez (ou cinco) do terceiro mês (ou do mês) subsequente **ao da ocorrência do fato gerador**, posto que a sua referência (ao fato gerador) não teria significado algum. Melhor seria ter-se utilizado de uma expressão como "mês de competência"!

10. segundo os partidários da primeira corrente, a citada Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, é tida como a norma que efetivamente teria alterado a base de cálculo da contribuição para o PIS (*de faturamento de seis meses atrás para faturamento do próprio mês*), em razão do que estabelece o seu art. 2º, *in verbis*:

"Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados." (os grifos são nossos)

Ora, a Exposição de Motivos EM MF/MTb nº 428, de 28/11/95, que encaminhou a proposta de medida provisória ao Senhor Presidente da República, justificou a adoção da medida em face da edição da Resolução nº 49, de 10/10/95, que suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Os Senhores Ministros de Estado da Fazenda e do Trabalho esclareceram:

"A presente Medida Provisória uniformiza as contribuições para o PIS/PASEP, extinguindo a modalidade que tomava por base o imposto de renda devido, em obediência ao princípio da isonomia entre as entidades que explorem atividade econômica.

Os arts. 2º e 3º dispõem sobre a base de cálculo das contribuições, aplicando às empresas sob controle acionário estatal as mesmas regras previstas para as demais pessoas jurídicas de direito privado.

O art. 4º estabelece hipóteses de isenção não previstas na legislação vigente, como forma de desonerar a exportação de serviços para o exterior.

Os arts. 5º e 6º instituem hipóteses de substituição tributária, para a contribuição incidente sobre a receita relacionada com a venda de cigarros e derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, com vistas a simplificar a arrecadação.

O art. 7º estabelece conceito de receitas correntes para fins da contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

O art. 8º uniformiza as alíquotas da contribuição.

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Os arts. 9º e seguintes tratam de disposições gerais e estabelecem a vigência das novas regras.

A vigência é imediata, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995, exceto em relação às hipóteses em que as alterações devem observar a anterioridade preconizada no parágrafo 6º do art. 195 da Constituição."

Não há no texto da EM nenhuma referência à pretensa alteração na base de cálculo da contribuição (*de faturamento de seis meses atrás para faturamento do próprio mês*), o que, convenhamos, se importaria, pela significativa mudança da sistemática que vigoraria há vinte e cinco anos.

Por outro lado, a leitura do art. 2º supra evidencia mais uma vez a deficiente técnica redacional, ao dispor no inciso I "... com base no faturamento do mês", enquanto no inciso II "... com base na folha de salários".

Ora, alguns poderiam sustentar então que a contribuição das sociedades sem fins lucrativos "continuariam" a ser calculadas com base na folha de salários de seis meses atrás!

11. não há divergência nos Conselhos de Contribuintes, quanto ao entendimento de que a alíquota da contribuição para o PIS, modalidade faturamento, aplicável durante o ano de 1989 foi de 0,35%.

Reputa-se válida a norma contida no art. 11 da Lei nº 7.689, de 15/12/88, *in verbis*:

"Art. 11 - Em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1989, fica alterada para 0,35% (trinta e cinco centésimos por cento) a alíquota de que tratam os itens II, III e V do art. 1º do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988." (grifei)

Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

Se a tese aqui hostilizada pudesse prosperar, o legislador teria cometido mais uma barbaridade. Em **dezembro de 1988**, teria reduzido a alíquota da contribuição para o PIS (de 0,65% para 0,35%) incidente sobre receitas (faturamento) já auferidas em **julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 1988**, além daquelas referentes ao próprio mês de dezembro de 1988, então em curso;

12. para se demonstrar, por derradeiro, que o legislador de 1970 apenas concedeu prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento, e não criou essa esdrúxula situação de o fato gerador se encontrar dissociado da base de cálculo, tomemos alguns exemplos que bem confirmam a impropriedade da tese ora combatida, que, ainda bem, só seria válida até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95:

- a) uma empresa que iniciou suas atividades no mês de julho de um determinado ano, quando tem o seu primeiro faturamento, e encerrou suas atividades, em novembro do mesmo ano, jamais contribuiria para o PIS, a despeito da ocorrência da materialidade do fato gerador - **faturamento** - nos cinco meses em que esteve em atividade. Quando havia "fato gerador" (julho, agosto, setembro...), inexistia "base de cálculo" (janeiro, fevereiro, março...), e, quando passou a ter "base de cálculo" (julho), já não mais havia "fato gerador" (janeiro do ano seguinte);
- b) idêntico raciocínio se aplicaria a uma empresa constituída em **janeiro** de um determinado ano e que manteve-se em fase pré-operacional (sem faturamento) durante todo o semestre, só passando a faturar a partir de julho, encerrando suas atividades em dezembro do mesmo ano;
- c) semelhante raciocínio valeria para determinadas empresas de pequeno porte que operam com produtos sazonais;

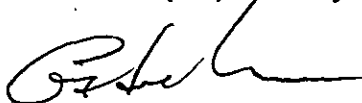


Processo n.º : 10435.001120/96-20
Acórdão n.º : 108-06.125

d) por fim, todos os diplomas legais retrocitados que, conforme demonstrado, reduziram os prazos para o recolhimento da contribuição para o PIS, **teriam em verdade dilatado esses prazos**. Vale dizer, por exemplo, que sob a égide da mencionada Lei nº 7.691, de 16/12/88, o contribuinte recolheria em outubro uma contribuição de julho, calculada com base no faturamento de janeiro, transcorrendo um período de 9 (nove) meses entre o faturamento e o recolhimento da contribuição para o PIS!

Por todo o exposto, DOU provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer, com a multa de 75%, as exigências do IRPJ, da CSL, da COFINS e da contribuição para o PIS referentes aos períodos de janeiro a novembro de 1993 e, quanto ao recurso voluntário, DOU-lhe provimento PARCIAL para reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas omitidas, bem como cancelar a exigência do IR-FONTE.

Sala das Sessões(DF), 06 de junho de 2000



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - RELATOR DESIGNADO