



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-2
Processo nº : 10640.001719/96-56
Recurso nº : 118.952
Matéria : IRPJ - E OUTROS Ex.: 1994
Recorrente : CONFECÇÕES ABDALLAH LTDA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORAMG
Sessão de : 14 de abril de 1999
Acórdão nº : 107-05.604

IRPJ - EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO NO ANO CALENDÁRIO DE 1.994 - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA CUJA EFETIVA ENTREGA NÃO FOI COMPROVADA - CONSTATAÇÃO DE SALDOS CREDORES DE CAIXA REVELADOS NA RECOMPOSIÇÃO DOS ASSENTAMENTOS REGISTRADOS NO LIVRO CAIXA - IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

I - A Lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte aquele em que foi publicada.

II - Improcede a exigência do imposto de renda com base na receita omitida no ano calendário de 1.994, de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, tendo como fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, alterados pelo artigo 3º da MP. nº 492/94. Exigência cancelada.

DECORRÊNCIA - PIS FATURAMENTO - LEI COMPLEMENTAR 7/70 - BASE DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O PIS exigido com base no lançamento, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior. Exigência cancelada.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Se os lançamentos apresentam o mesmo suporte fático do IRPJ, devem lograr idênticas decisões. Exigências canceladas.

Processo nº : 10640.001719/96-56
Acórdão nº : 107-05.604

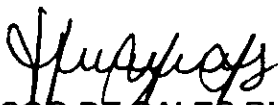
DECORRÊNCIA - COFINS.

Não elidida pelo contribuinte a presunção de omissão de receitas, sua base de cálculo não se submete ao decidido no auto de infração principal, conseqüentemente deve abarcar a totalidade das receitas omitidas. Exigência mantida.

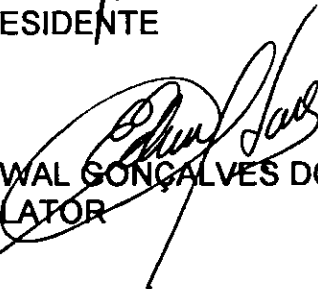
RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONFECÇÕES ABDALLAH LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para cancelar as exigências a título de IRPJ, IRFonte, PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ.
PRESIDENTE



EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERO CORTEZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10640.001719/96-56
Acórdão nº : 107-05.604

Recurso nº : 118.952

Recorrente : CONFECÇÕES ABDALLAH LTDA.

RELATÓRIO

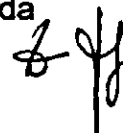
A autuada já qualificada neste autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 317/324, da decisão prolatada às fls. 301/310, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados no auto de infração: fls. 03/16 relativo ao IRPJ; fls. 17/24 relativo ao PIS; fls. 25/32 relativo ao COFINS; fls. 33/42 relativo ao IR FONTE e fls. 43/52 relativo a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

O contribuinte segundo o termo de constatação fiscal apresentou declaração pelo lucro presumido no ano calendário de 1.994.

As irregularidades fiscais apuradas pela fiscalização encontram-se assim descritas na peça básica da autuação:

I R P J.

a) OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - Omissão de receitas operacionais caracterizada por despesas registradas no livro caixa superiores às receitas declaradas, sendo o saldo negativo eliminado ou reduzido em virtude de suprimento efetuado pelo sócio majoritário, sem a devida



Processo nº : 10640.001719/96-56
Acórdão nº : 107-05.604

comprovação da origem e do efetivo ingresso, conforme termo de verificação fiscal.

Fatos geradores nos meses de maio, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1.994.

b) OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - Omissão de receitas caracterizadas pelas despesas quitadas registradas no Livro Caixa superiores às receitas declaradas, representada pelo maior saldo negativo diário verificado em cada mês, conforme termo de verificação anexo.

Fatos geradores nos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro de 1.994.

Enquadramento legal art. 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94.

c) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - Valor apurado em decorrência de falta e/ou insuficiência de recolhimento das importâncias devidas a título de imposto de Renda Pessoa Jurídica fatos geradores de junho e outubro de 1.995.

Enquadramento legal arts. 856; 889, incisos I e IV; 890, do RIR/94; Art. 3º, § 4º e 28, inciso I da Lei nº 8.541/92.

REFLEXIVOS:

P I S.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - fatos geradores idênticos ao IRPJ.

Exigência mensal a alíquota de 0,75%.

Enquadramento legal Art. 3º da L. Complementar 7/70, c/cart. 1º parágrafo único da L. Complementar 17/73, título 5, capítulo, seção 1, alínea "b", itens I e II., do Regulamento do PIS/PASSEL, aprovado pela portaria FM 142/82.

Artigo 2º da PM nº 1.212/95.

COFINS

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - Fatos geradores idênticos ao IRPJ.

Enquadramento legal Art. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da L. Complementar nº 70/91.

IR FONTE.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - Fatos Geradores idênticos ao IRPJ.

Alíquota de 25% sobre a receita omitida

Enquadramento legal Artigo 44 da Lei nº 8.541/92 c/c artigo 3º da Lei nº 9.064/95.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - fatos geradores idênticos ao IRPJ.

Enquadramento legal Art. 38, 39 e 43 da Lei nº 8541/92 com as alterações do artigo 3º da Lei nº 9.064/95. Art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88. Art. 57 da Lei 8.981/95.

Lavrado o termo de início de ação fiscal, com ciência em 15/08/96, e devidamente intimado o contribuinte para esclarecimentos conforme resposta doc. de fls. 57/59, 62/63.

Termo de verificação fiscal de fls. 64/66.

Consta ainda recomposição de saldos diários com exclusão/inclusão de lançamentos sem identificação - doc. de fls. 108/119; notas promissórias doc. de fls. 120/137, 178/220; demonstrativo de irregularidades cometidas doc. de fls. 221.

Impugnando o feito doc. de fls. 241/248, o autuado contesta os levantamentos de caixa procedidos pela autoridade fazendária, e transcreve Decisão do TRF 1ª Região sobre empréstimos de sócios para aumento de capital.

A Decisão Singular afastou a exigência do IRPJ - configurada em débitos espontaneamente confessados por meio da entrega da DIRPJ porque registrados na conta corrente da Secretaria da Receita Federal, inclusive adequando as penalidades aplicadas ao percentual previsto no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%).

Mantém a exação fiscal sobre as receitas omitidas e os reflexivos em sua totalidade.

Em seu apelo (fls. 317/324) repete as alegações da impugnação, junta os doc. de fls. 325/374 (extratos bancários) de conta corrente do sócio Tufi Abdallah para comprovar os empréstimos efetuados à pessoa jurídica.

As fls. 379/380 dos autos consta deferimento de Liminar abstendo a exigência do depósito recursal de 30%.

É o relatório



VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, razão pela qual dele conheço.

A matéria oferecida a julgamento deste colegiado, trata sobre omissão de receitas da atividade caracterizadas: 1) pelos suprimentos realizados pelo sócio majoritário - representados por Ns.Ps. sem a devida comprovação da efetiva entrega; 2) recomposição do fluxo financeiro, donde o pagamento de despesas são superiores a somatória das receitas operacionais acrescidas dos suprimentos do item 1 - resultou em saldos credores de caixa. Foram considerados os maiores saldos credores nos respectivos meses.

A fundamentação legal capitulada para sustentar o ilícito apontado são os artigos 523 § 3º, 739 e 892 do RIR/94, cuja regulamentação decorre dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8541/92.

Portanto oportuno transcrever parcialmente o voto do ilustre relator Dr. Paulo Roberto Cortez sobre a aplicação desses dispositivos legais.

AC. Nº 107-05.069 - 7A. CÂMARA.

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, a redação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, sofreram alterações:

"Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação :

"Art. 43

§ 1º

§ 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.

.....

Art. 44

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida".

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994."

Pelo exposto, verifica-se que a Lei nº 8.541/92 estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para empresas tributadas com base no lucro real, omitindo-se com respeito à tributação das pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido e também no caso de arbitramento dos lucros.

Não obstante a referência explícita ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do artigo 43, o qual estabelece que a partir daquele momento, a receita omitida não mais integraria a base tributável, isto é, não haveria mais a necessidade de se recompor a base de cálculo do tributo, a exemplo do procedimento adotado quando da vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, de forma a se poder compensar eventuais prejuízos fiscais anteriormente apurados.

Posteriormente, em 28 de setembro de 1993, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 79, objetivando disciplinar as regras a serem aplicadas à

tributação com base no lucro arbitrado a partir de 1º de janeiro de 1993.

Ao tratar da omissão de receitas, este ato administrativo esclareceu:

"Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receita pela autoridade fiscal, será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos."

Verifica-se, assim, que a própria Administração Tributária entendeu estar vigente ainda, a norma contida no art. 8º, § 6º, do Decreto-lei nº 1.648/78, diploma legal que, até então, disciplinava as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Ressalte-se que este dispositivo legal foi consolidado no art. 892, § 2º, do RIR/94

Por conseguinte, esse entendimento também é cabível à aplicabilidade do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, que regulamenta o lançamento de ofício por omissão de receitas nas empresas tributadas com base no lucro presumido, eis que nenhuma das citadas normas foram textualmente revogadas pela Lei 8.541/92.

Do exposto, pode-se concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, aplica-se somente ao regime de tributação com base no lucro real, uma vez que atos posteriores emanados da Administração Tributária confirmaram a vigência das normas relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, as quais, no entender da autoridade "a quo", teriam sido derogadas, juntamente com as normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido, face ao novo tratamento tributário aplicável às receitas omitidas.

Com efeito, a consolidação do entendimento acima exposto se deu posteriormente, afastando qualquer dúvida até então existente a respeito do tratamento tributário aplicável às receitas omitidas. A norma saneadora de tal situação surgiu com o advento da Medida Provisória nº 492/94, que em seu artigo 3º, alterou o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei 8.541/92, abrangendo todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com aplicação aos fatos

geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme determinada o seu artigo 7º.

Como se vê dos autos, os anos objeto da autuação com base no citado diploma legal (1993 e 1994), são justamente aqueles em que a Lei nº 8.541/92, em seus artigos 43 e 44, deu nova forma de tributação às pessoas jurídicas, tornando definitiva a tributação da receita omitida, a qual não deveria compor a determinação do lucro real, tendo, em consequência, omitido a forma de tributação das empresas optantes pela forma simplificada (lucro presumido), o que somente veio a correr através da MP 492 de maio 1994.

O aspecto crucial a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP 492/94.

Sobre o assunto cabe aqui citar o brilhante voto proferido no Acórdão nº CSRF/01-1.911, em sessão de 06/11/95, pelo ilustre Relator Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

"... O Professor Rubem Gomes de Sousa, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido Compêndio de Direito Tributário, consignou que as fontes da Obrigação Tributária são:

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:*
- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:*
- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:*

'A lei é fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido....

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais

e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador'.

Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A.A. Contreiras de Carvalho, na obra Doutrina da Aplicação do Direito Tributário, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível.

Conceituando-as, diz que se 'configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão'... 'Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato'... 'Verifica-se a terceira hipótese, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o'.

Do mesmo modo, também, o Professor Fábio Fanucchi, em seu 'Curso de Direito Tributário Brasileiro' Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

'O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico'.

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:

'O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada'.

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito art. 144) : a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento".

Assim, quando o artigo 3º da Medida Provisória 492/94 deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a inclusão da expressão "... não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado...", deixou explícito que a edição desta norma legal veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na referida norma.

Por fim, resta examinar a licitude da aplicação do artigo 3º da Medida Provisória 492 de 05 de maio de 1994, ao caso sob julgamento, pois tendo referida norma legal alterado os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, veio ela tornar mais gravosa a tributação do IRPJ no que se refere ao lucro presumido, o qual não estava previsto na norma original. Os seus efeitos são "ex nunc" (de agora). Na verdade, nem a referida MP teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 7º, declara produzir efeitos, no disposto nos artigos 3º e 4º, a partir de 9 de maio de 1994.

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do imposto de renda, seu fato gerador, porém não havia previsão legal para o lançamento de ofício.

Somente após o advento da medida Provisória nº492/94, através de seu artigo 3º, é que foi legalmente autorizado o lançamento de ofício por omissão de receitas com base no lucro presumido. O emprego dessa

determinação legal, enseja, em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1998, que tem o, seguinte teor :

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios:

*.....
.....*

III - cobrar tributos :

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado".

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor :

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majorem tais impostos;"

"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116".

"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Sobre o assunto, podemos citar o tributarista Dr. Ives Gandra da Silva Martins, 'in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, P. 285, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1986:

"Nos três (pessoas jurídica, pessoa física e fonte retentora), portanto, entendemos que se aplica o princípio da anterioridade, o que vale dizer, toda a lei que surgir no próprio exercício(ou ano-base ou período de apuração na redução regulamentar), só poderá incidir sobre os fatos e atos que comporão o fato gerador complexo a ocorrer no último instante do exercício seguinte, cujo princípio integra o primeiro instante daquele futuro exercício."

Em outras palavras, se lei ordinária majorar tributos no dia 1º de janeiro de um determinado exercício, apenas poderá exigir tal majoração sobre atos e fatos que principiarem a ocorrer no dia 1º de janeiro do exercício seguinte."

No mesmo sentido, a tese esposada pelo eminente magistrado Yoshiaki Ichihara, em sua obra intitulada "Direito Tributário na Nova Constituição", São Paulo, Ed. Atlas, 1989, p. 45:

"Na realidade, segundo a tradição jurídica do Brasil e em face do texto expresso, a irretroatividade é regra, sendo a retroatividade exceção, somente para beneficiar ou quando a lei é meramente interpretativa.

Em matéria tributária, qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, em face da irretroatividade, incorre em obrigação sem causa e em inconstitucionalidade".

Dessa forma, verifica-se que a Lei nº 8.541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presente autos, não tinha previsão para o lançamento de ofício das receitas omitidas pelas empresas tributadas com base no lucro presumido, o que somente veio a ocorrer com a nova redação dada pela MP 492/94, que incluiu referida modalidade de tributação. Porém, referida alteração, somente passou a ter eficácia, para efeito de lançamento do tributo, no ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiando em 01.01.95.

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo a omissão de receitas nos anos de 1993 e 1994".

Diante da razões de direito expostas no voto acima transcrito, o qual adoto para o presente julgamento, dou provimento no sentido de cancelar a exigência a título do IRPJ por tratar-se de fatos geradores do ano calendário de 1.994 de empresa optante pelo lucro presumido.

REFLEXIVO - PIS/PASEP - esta fundamentado em exigência do recolhimento no mês seguinte ao do fato gerador, motivos pelo qual adoto o voto do ilustre Conselheiro Natanael Martins - transcrição parcial:

ACÓRDÃO - Nº 107-05.089 - 7ª CÂMARA.

" O Senado Federal, no cumprimento de seu mister constitucional (CF, art. 52, X), por intermédio da Resolução nº 49 (D.O.U. - de 10.10.95), suspendeu a execução dos decretos-leis 2445/88 e 2449/88, com o que afastou a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes.

O lançamento, entretanto, de forma em que efetivado - com fulcro na lei complementar 7/70, porém tendo como base de cálculo o faturamento do próprio mês -, não pode subsistir.

É que, na sistemática da Lei Complementar 7/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no § único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior.

"Art. 60 - 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.

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". Grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSITIDIPAC nº 56/95, de mera regra de prazo mas, sim, de regra ínsita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.

Nesse sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar 7/70:

"Decorre, no texto acima transcrito que a empresa não está recolhendo contribuição de seis meses atrás, Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débito para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma , forma, uma empresa que encerra a suas atividades agora. não recolhera contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir".

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

"com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago, Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses antes a esta data" (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário nº 64, pg. 149, Malheiros Editores)".

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J.A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

"O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente, O ato "faturar" é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa."

...

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de "faturar", e a perspectiva dímensível desta materialidade - vale dizer, a base de cálculo do tributo - é o volume do faturamento.

O período a ser considerado -. por expressa disposição legal - para medir o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal, Mas não é - e nem poderia ser -. aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador da lei.

"A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible. "Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: "A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro: a de agosto, com - base no faturamento de fevereiro - a assim sucessivamente. "

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que - ex vi de explícita disposição legal - o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecia) à regra geral mencionada".

A análise da sequência de atos normativos editados à partir da lei complementar nº 7/70, evidencia que nenhum deles,.. com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-lei 2.445 e 2.449/88 - trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lançamento).

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto. toda via, sobre a correção monetária da

base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).

Consequentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável."

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, a evidência, não usaria a expressão "a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro;a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente", mas simplesmente diria-. "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior'.

Com razão, pois a jurisprudência da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950

PIS/FATURAMENTO - CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procedo o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de calculo, todavia, a faturamento da empresa de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei 07/70 pelos Dec.-leis nº

2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE-148754-2).

Acórdão nº 101-88.969

PIS/FATURAMENTO - Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o Pis/faturamento, tem como fato gerador o faturamento e como base de calculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-lei nos 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte.

Nesse contexto, embora estejamos absolutamente concorde com o Parecer PGFN/CAT nº 437/98, quanto aos efeitos da Resolução do Senado Federal, com a devida vênua, não concordamos com a conclusão nele exarada de que seria óbvio que o legislador, com o advento da Lei 7691/88 teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do

artigo 6º da LC 7/70, descabendo falar-se, consequentemente, em prazo de seis meses.

Com efeito, como já registramos, a referida Lei 7691/98 e todas as demais que a sucederam, versaram sobre prazo de pagamento de tributos, jamais sobre base de cálculo, que efetivamente somente veio a ser alterada com o advento da MP 1212/95, ainda não convertida em lei, que vem sendo sucessivamente reeditada.

Que a regra inserta no referido parágrafo único do artigo 6º da LC 07/70 é extravagante não se discute. Mas daí dizer-se que se trataria de mero prazo de pagamento vai um longo caminho, não sendo demais transcrever-se, uma vez mais, a lição de Geraldo Ataliba e J.A. Lima Gonçalves:

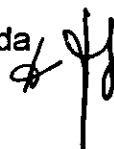
"A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo. " Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: "A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente. "

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que - ex vi de explícita disposição legal - o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento de obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. o caso, porém, o artigo 6º da Lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada ".

Diante das razões de direito e jurisprudência expressas no voto acima transcrito, a exigência a título de PIS/PASEP deve ser cancelada



porque fundamentada em exigência de pagamento no mês seguinte ao do fato gerador.

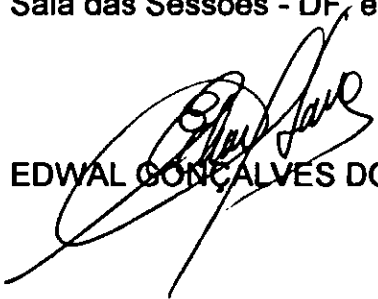
REFLEXIVO - COFINS - mantenho a exigência a título do COFINS sobre a base de cálculo apontada na inicial, visto a autuada não esbater objetivamente os saldos credores de caixa, bem como a falta de comprovação da efetiva entrega dos suprimentos de caixa efetuados em nome do sócio majoritário, vez que os documentos acostados ao recurso (extratos das contas correntes bancárias) do referido sócio não se prestam a comprovar as efetivas entregas, ou seja tal comprovação deveria dar-se mediante fotocópia/e ou microfilme de cheques nominais à pessoa jurídica autuada.

Os reflexivos Imposto de Renda na fonte e Contribuição social sobre o lucro, ante a relação de causa e efeito sobre o mesmo suporte fático do IRPJ, devem lograr idênticas decisões do principal, conseqüentemente cancelados.

Dou provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de cancelar as exigências a título IRPJ, I R FONTE, PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, mantendo a exigência do COFINS.

É como voto

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS