



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CLEO/8  
Processo nº. : 10665.000134/97-67  
Recurso nº. : 132.491  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs 1994 e 1995  
Recorrente : DISTRIBUIDORA AMARAL LAGOENSE LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 02 DE JULHO DE 2003  
Acórdão nº. : 107-07.242



IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 1993 E 1994 - IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada.

COFINS E IRFONTE – RECEITAS OMITIDAS – DECORRÊNCIA – Confirmada a existência de receitas não declaradas, são devidas as contribuições lançadas por via reflexa, pela estreita relação de causa e efeito.

PIS/FATURAMENTO – DECORRÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR 7/70 – BASE DE CÁLCULO – INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO – INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O PIS, exigido com base no faturamento, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA AMARAL LAGOENSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE  
  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2003

Processo nº. : 10665.000134/97-67  
Acórdão nº. : 107-07.242

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente convocado), CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E MÁRCIO MONTEIRO REIS (Procurador da Fazenda Nacional). Ausente, justificadamente, o Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA.



Processo nº. : 10665.000134/97-67  
Acórdão nº. : 107-07.242

Recurso nº. : 132.491  
Recorrente : DISTRIBUIDORA AMARAL LAGOENSE LTDA

## RELATÓRIO

DISTRIBUIDORA AMARAL LAGOENSE LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 449/450, do Acórdão nº 1.603, de 31/07/2002, prolatado pela 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte – MG, fls. 422/442, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 03; PIS, fls. 10; COFINS, fls. 17; IRFONTE, fls. 23; e Contribuição Social, fls. 30.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que o lançamento de ofício decorreu da constatação de omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, bem como pela falta de comprovação de empréstimos registrados na contabilidade.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 355/373, e aditamento às fls. 406/418.

A 3ª Turma de julgamento da DRJ/Belo Horizonte, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

*"IRPJ*

*Ano-calendário: 1993, 1994*

*OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – A não ser que o contribuinte refute a presunção, tributa-se como omissão de receita o saldo credor da conta caixa.*

*OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE CAIXA – Em se tratando da falta de comprovação de suprimento de caixa, quando não se refaz o*



*caixa para apurar eventual saldo credor, somente se admite a presunção de omissão de receita se o suposto provedor tiver sido o proprietário individual, sócio, acionista, administrador ou qualquer pessoa ligada à empresa.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE – IRRF – No período em que vigorou o art. 44 da Lei nº 8.541/92, a receita omitida é considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do IRPJ.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O fato de serem diferentes a base de cálculo do IRPJ e a da CSLL não constitui impedimento para a exigência simultânea das duas exações na hipótese de se verificar omissão de receita.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS – COFINS – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"*

Ciente da decisão de primeira instância em 25/09/02 (fls. 448), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 11/10/02 (fls. 449), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:


- a) que no dia 12 de junho de 1997, apresentou, tempestivamente, a impugnação ao auto de infração, com exposição de motivos;
- b) que em 30 de março de 2000, foi apresentado aditamento à impugnação, quando o feito ainda não havia sido julgado, sendo, portanto, um complemento e não uma nova petição;
- c) que a decisão de primeira instância foi prolatada em 31 de julho de 2002, na qual foi julgada procedente em parte a impugnação, sem contudo considerar os principais fundamentos apresentados no aditamento à impugnação, que ilustra e esclarece os fatos apresentados no documento formal de defesa;
- d) que no próprio relatório, o relator admite que os autuantes não ofereceram nenhuma justificativa para o critério adotado, o qual, além do mais, não encontra

Processo nº. : 10665.000134/97-67  
Acórdão nº. : 107-07.242

respaldo algum na legislação, além dos erros materiais encontrados no bojo da documentação apresentada;

- e) que deve ser reformada a decisão de primeira instância, acolhendo as razões de fato e de direito apresentadas na peça inicial de impugnação e seu aditamento.

Às fls. 453, o despacho da DRF em Divinópolis - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório. 

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A autuada ofereceu à tributação seus resultados relativos aos anos-calendário de 1993 e 1994, com base no lucro presumido, sendo que a exigência fiscal teve como enquadramento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92; artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, os quais rezam o seguinte:

*"Art. 523. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei nº 8.541/92, art. 14).*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 1º):*

*a) omissis;*

*b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;*

*c) omissis;*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 2º).*

*§ 3º Verificada omissão de receitas os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 892 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44).*

---

*Art. 892. 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. (Lei nº 8.541/92, art. 43).*

§ 1º. ....

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

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, constata-se que a Lei nº 8.541/92 estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para as empresas tributadas com base no lucro real, omitindo-se com respeito à tributação das

Processo nº. : 10665.000134/97-67  
Acórdão nº. : 107-07.242

pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido e também no caso de arbitramento de 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.”*

Diante disso, fica evidente que a própria Administração Tributária considerou ainda a vigência da 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.

A regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Com vistas a esse preceito fundamental, o regulamento do imposto de renda possui todo

  
8



um capítulo com as normas e procedimentos que devem ser observados, destinados à escrituração das operações das pessoas jurídicas.

Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das empresas, então, por consequência, o lucro presumido se trata de uma exceção à regra, o qual possui um tratamento específico no Regulamento do Imposto de Renda. Assim, tratando-se de um desvio da regra, não se pode deduzir que ao se alterar a norma ordinária, estaria também se alterando o preceito específico.

Do exposto, pode-se concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, aplicava-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, em face do 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 8541/92, incluindo então todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com a ressalva de que a sua aplicação se daria aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme estabeleceu o seu artigo 7º.

Como se vê dos autos, os anos objeto da autuação com base no citado diploma legal (1994), é justamente aquele em que a Lei nº 8.541/92, em seus artigos 43 e 44, deu nova forma de tributação às pessoas jurídicas, tomando 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 ocorrer através da MP 492 de maio de 1994.

Outro aspecto importante a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP 492/94, a partir da sua publicação.

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 a 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-*

Processo nº. : 10665.000134/97-67

Acórdão nº. : 107-07.242

*se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, conseqüências 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.

Nesse contexto, 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, visto 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 nº 492/94, 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 1988, 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 instituído 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 (pessoa 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 complexivo 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 principiarão 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 8541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presentes 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 principiado em 01.01.95.

## TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Da mesma forma que o lançamento de IRPJ, a fiscalização fundamentou a autuação de Contribuição Social com base nos artigos 38, 39 e 43, parágrafo 1º, da Lei nº 8.541/92, tendo adotado a receita integral como base tributável, e não o percentual de 10% (dez por cento) da receita omitida, estabelecido pelo § 2º do artigo 2º da Lei nº 7.689/88.

Assim, também o lançamento a título de Contribuição Social deve ser declarado insubsistente.

### COFINS E IRFONTE

Tratam-se de lançamentos efetuados por via reflexa, sobre a mesma matéria fática já examinada no âmbito do IRPJ, cujo questionamento acerca da base de cálculo a ser adotada são aqui impertinentes. Isso porque, relativamente a COFINS, a base de cálculo da contribuição estava tipificada como sendo o "faturamento", exatamente o valor tomado pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração.

Quanto ao lançamento a título de IRFONTE, também deve ser mantido, pois, uma vez caracterizada a omissão de receitas, cabível a exigência formalizada com fundamento no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

### PIS

Quanto ao PIS, trata-se de lançamento formalizado com fulcro no artigo 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73.

Processo nº. : 10665.000134/97-67

Acórdão nº. : 107-07.242

Por inerente à matéria, cabe citar o voto por mim proferido no Acórdão nº 107-05.089, de 04/06/98, provido por unanimidade por esta Câmara:

*“... Aliás, digno de nota, não se pode olvidar, são os citados Pareceres PGFN nº 1185/95 e o MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, quando afirmam, não obstante terem admitido a idéia da irretroatividade das Resoluções do Senado Federal (prestigiando, portanto, as leis declaradas inconstitucionais até sua suspensão), que as autoridades administrativas, ao promoverem a constituição de créditos tributários, em situações pretéritas (vale dizer, anteriores à Resolução do Senado), devam se pautar pela legislação anteriormente vigente, que se manteve imaculada dada a inaplicabilidade das leis que a pretenderam modificar, vale dizer, no caso concreto, pela Lei Complementar nº 7/70.*

*O PIS, contudo, afastados os malsinados decretos-leis, à evidência, foi recepcionado pela atual Carta Política, como aliás assim já proclamou a Suprema Corte, pelo que a alegação de sua inconstitucionalidade, tal como pretendido pela recorrente, não procede.*

*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 nº 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. 6º - A elevação 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/COSIT/DIPAC 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 imponível 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 a 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 suas atividades agora, não recolherá a 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 Mario 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 anteriores a esta data' (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário nº 64, pg. 149, Malheiros Editores).*

*(.....)*

*Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à 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** - *Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar 07/70 pelos Dec.-leis nº 2.445/88 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 cálculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pela 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 vênia, não concordamos com a conclusão nele exarada de que seria óbvio que o legislador, com o advento da Lei 7.691/88, teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC 7/70, descabendo falar-se, conseqüentemente, 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 e tributos, jamais sobre base 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 7/70 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 imponiblel". 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 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 estabelecida) à regra geral mencionada".*

Dessa forma, deve ser declarado insubsistente o lançamento de PIS/Faturamento.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso, votando no sentido de que sejam excluídos de tributação os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social e PIS.

Sala das Sessões - DF, em 02 de julho de 2003

  
NATANAEL MARTINS