



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4

Processo nº : 10670.000582/96-65
Recurso nº : 116.042
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1994 e 1995
Recorrente : AUTO PEÇAS E EQUIPAMENTOS JANAÚBA LTDA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA-MG
Sessão de : 03 de junho de 1998
Acórdão nº : 107-05.078

NULIDADE - Tendo a autuação e decisão se baseado na documentação fiscal emitida pelo próprio contribuinte e, tendo ele recebido todos os demonstrativos que determinam o valor tributável, a base de cálculo e o enquadramento legal, não há que se cogitar em nulidade por abandono da prova material.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - NOTAS CALÇADAS - A caracterização incontestada do procedimento consistente na emissão de notas fiscais calçadas, reiteradamente, pelo qual a pessoa jurídica obtém vantagens econômicas em detrimento da Fazenda Pública, autoriza o lançamento de ofício dos tributos escamoteados e o agravamento da respectiva penalidade.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MICRO EMPRESA - 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 Pessoa Jurídica, com base em receita omitida no período de maio a dezembro de 1.994 por pessoa jurídica submetida ao regime de microempresa, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

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.

DECORRÊNCIA - COFINS - Comprovado a prática de notas fiscais calçadas, sua base de cálculo não se submete ao decidido no auto de infração principal, conseqüentemente deve abarcar a totalidade das receitas omitidas.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO - I.R FONTE - Se os lançamentos apresentam o mesmo suporte fático devem lograr idênticas decisões.

Recurso parcialmente provido

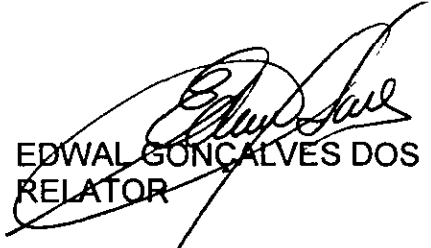
41

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO PEÇAS E EQUIPAMENTO JANAÚBA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, 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 25 SET 1998

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

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Recurso nº : 116.042
Recorrente : AUTO PEÇAS E EQUIPAMENTOS JANAÚBA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de medida fiscal que exige IRPJ, PIS, COFINS, I R FONTE DO ARBITRADO e CSLL - por falta de apresentação da documentação e constatação de OMISSÃO DE RECEITA.

A auditoria fiscal originou-se em denúncia formulada pelo Presidente da Câmara Municipal de Jaíba(doc. fls. 123/124).

Conforme detalhado pelos autuantes na descrição dos fatos e enquadramento legal (doc. fls. 09/10), ante da falta de atendimento as intimações feitas, bem como a constatação que a empresa utilizou-se de calçamento de notas fiscais, as autoridades fiscais recorreram ao arbitramento do lucro com base na receita bruta declarada, tributando também a receita omitida.

A diferença entre as notas fiscais calçadas nos anos de 1.994 e 1.995, inclusive omissão de receitas no ano de 1.994 caracterizadas por venda de serviços sem emissão de notas fiscais, que foram objeto de autuação em 05-11-94, com a aplicação da multa de 300%, cf. processo 10670.000737/94-38, tiveram com enquadramento legal no - Art. 539, III; do RIR/94; art. 47, III da Lei 8.891/95 e RIR/94 artigo 541.

Sobre a receita declarada, o arbitramento de 1.994 é feito pelo método crescente iniciando-se com o coeficiente de 15% e terminando com 28,47; já para o ano de 1.995 é utilizado o coeficiente uniforme de 15%.

As receitas omitidas são determinadas pela primeiras vias das notas calçadas, mediante arbitramento da base de cálculo em 50% nos meses de fevereiro, março e abril de 1.994, e a partir do mês de maio de 1.994 até dezembro de 1.995, considerado o total das vendas omitidas.

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Aplicou-se penalidades de 100% s/imposto da receita declarada, e de 300% s/imposto da receita omitida.

O julgador Singular manteve a exigência dos tributos originalmente lançados, reduzindo as penalidades aplicadas conforme o disposto na Lei 9430/96, art. 44, I, II.

Contestando a Decisão Singular (doc. fls. 464/471) a recorrente sustenta:

a) Preliminarmente

* abandono do princípio da verdade material com preferência a presunção;

* configuração de confisco, ao atribuir-lhe rendimentos destoantes de sua real capacidade econômica, impingindo-lhe uma exigência fiscal que seus recursos não lhe permitem atender;

* ofensa ao princípio da estrita legalidade, por se manter exigência em desacordo com a legislação da espécie.

b) Mérito

* falta de base legal para o arbitramento.

É o Relatório. 

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DO SANTOS – Relator

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

Conforme relato, a matéria trazida a exame perante este colegiado, trata de omissão de receitas, ilícito este decorrente - i) do calçamento de notas fiscais de venda de mercadorias; ii) e falta de emissão de documento fiscal na prestação por prestação de serviços - tudo conforme demonstra vasta documentação acostada aos autos.

Os trabalhos fiscais originam-se na denúncia formulada pelo Presidente da Comissão Especial da Câmara Municipal de Jaíba/MG.

A autoridade fiscal efetuou diligências junto a Prefeitura Municipal, bem como intimou a autuada para apresentação de seus livros e respectivos blocos de notas fiscais (vias fixas) referente a venda de mercadorias e prestação de serviços.

O sujeito passivo não atendeu as intimações recebidas, conseqüentemente ficou caracterizada a não apresentação dos livros e documentos solicitados.

Oportuno registrar que do cotejamento entre, as notas fiscais obtidas junto a Prefeitura Municipal de Jaíba/MG, com as vias fixas encontradas mais as relacionadas na incursão junto a Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais, restou confirmado a acusação fiscal, demonstrativo (Doc. Fls; 12/14) copias notas fiscais (doc. de fls. 141 a 368).

A alegação da autuada, de que tal acusação (prática de calçamentos de notas fiscais) foi fundamentada em prova emprestada não pode prosperar.

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

A autoridade fiscal desenvolveu criteriosa análise comparativa da documentação constante das fls. 141 a 368, resultando na comprovação da utilização de valores divergentes entre as primeiras vias e as vias fixas das referidas notas fiscais.

Entretanto as bases de cálculo utilizadas no procedimento estão assim dimensionadas:

- a) Arbitramento sobre a receita declarada - i) ano calendário de 1.994 coeficientes pelo método crescente, iniciando em janeiro com 15% e terminando em dezembro com 28,47%; ii) ano calendário de 1.995 coeficiente uniforme de 15% para todos os meses.
- b) Arbitramento sobre a receita omitida - i) ano calendário de 1.994 coeficiente de 50% sobre as receitas omitidas nos meses de fevereiro, março e abril; ii) o total da receitas omitidas nos meses de maio de 1.994 a dezembro de 1.995.

A autuada optou pela forma de tributação como microempresa conforme apresentação da DIRPJ dos exercícios de 1.993 a 1.995, sendo que a exigência fiscal e a Decisão da DRJ/Juiz de Fora lastreiam-se na seguinte capitulação legal: artigo 539, inciso III, 541, 546, todos do RIR/94; artigo 3º da Lei 9.064/95; art. 62 e 87 da Lei 8.981/95; art. 25 da Lei 7.256/84; art. 59 das Medidas Provisórias nºs. 851/95, 911/95, 953/95, 978/95 e o artigo nº 59 da Lei 9.069/95.

Os artigos do RIR/94 mencionados possuem as seguintes fundamentações:

“Art. 539 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto quando:
III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e **documentos** da escrituração comercial e fiscal à autoridade tributária; (grifei)

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Art. 541 - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta quando conhecida.

Art. 546 - Verificada a omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 733 e 892, § 2º (Leis nºs. 8.383/91, art. 41, §§ 1º e 2º, e **8.541/92 arts. 43 e 44**) - (grifei)

Art. 892. Verificada a 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**). (grifei)

§ 1º.

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

Resta-nos aqui perquirir se às pessoas jurídicas tributadas como microempresas nos anos calendários de 1.993 e 1.994, aplicam-se as normas previstas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 sobre as receitas omitidas nesses períodos?

Tal indagação foi muito bem definida nesta Câmara pelo ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez - Acórdão de nº 107-05.069, cujos alguns excertos de seu voto transcrevemos:

"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.

.....

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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:

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

- 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:

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

'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.

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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."

af

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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 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."

Destas considerações, entendo devem ser excluídas da exigência fiscal as receitas omitidas referente os meses de maio a dezembro de 1.994, vez que os artigos 43 e 43 da Lei nº 8.541/92 nos anos calendários de 1.993 e 1.994 somente se aplica as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Quanto ao **desenquadramento** de ofício como microempresa; **arbitramento das receitas declaradas** nos anos calendários de **1.994 e 1.995**; **arbitramento das receitas omitidas** nos meses de janeiro a abril de 1.994 e **tributação total das receitas omitidas** no ano calendário de 1.995 a Autoridade Singular prolatou sua decisão nos termos da Legislação de Regência e das provas constantes nos autos e, em assim sendo não merece reparos.

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Com relação ao PIS FATURAMENTO, tal espécie de lançamento, como já decidido nesta Câmara (Acórdão nº 107-05.089 - Relator o eminente Conselheiro Dr. Natanael Martins), se não atender o artigo 6º da Lei Complementar 7/70, não pode prosperar.

Transcreve-se excertos extraídos do voto do ilustre Conselheiro, verbis:

" 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 incita 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

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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 dimensível 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 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 - a assim sucessivamente. "

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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 seqüência 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-lancamento).

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 -
Procede o lançamento ex-offício das contribuições não recolhidas,
considerando-se na base de calculo, todavia, a faturamento da*

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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 vênia, 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, 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 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 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; 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).

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

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".

Diante dessas considerações em razão da peça básica não ter atendido o contido no artigo 6º da Lei Complementar nº7/70, deve ser excluída a exigência reflexiva a título de PIS faturamento.

Oportuno asseverar que a totalidade das receitas omitidas deve integrar base de cálculo do Cofins, vez que a exigência dessa contribuição não esta vinculada ao princípio de causa efeito do decidido no IRPJ.

Quanto a nulidade da Decisão do Delegado da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora/MG, argüida pela recorrente, inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como cogitar-se do argüido (art. 59 do Dec. nº 70.235/72), motivos pelos quais manifesto-me pelo seu não acolhimento.

Desta forma mantenho parcialmente a Decisão recorrida no sentido de **abater da exigência fiscal o valor das receitas omitidas referente os meses de maio a dezembro de 1.994** referente os autos de infração: matriz IRPJ, e dos reflexos do Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, por sua íntima relação de causa e efeito.



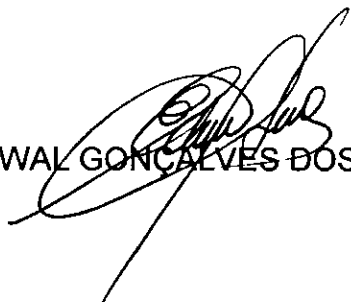
Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

Mantenho a inclusão da totalidade das receitas omitidas na base de cálculo da exigência do Cofins, face a inexistência de relação causa efeito com o auto de infração principal.

Cancelo a exigência sobre o PIS Faturamento em razão do procedimento não respeitar o prazo dos seis meses anteriores para lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 03 de junho de 1998.


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

Processo nº : 10670.000582/96-65
Acórdão nº : 107-05.078

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98).

Brasília-DF, em 25 SET 1998



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

Ciente



PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL