



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10935.002065/93-66
Recurso nº : RD/105-0.696
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : PARANÁ SOLO COMÉRCIO MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 06 de dezembro de 1999
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

PREQUESTIONAMENTO - O prequestionamento, como pressuposto para interposição de recurso no processo administrativo fiscal, em que prevalece o princípio da verdade real, ocorre com a impugnação da matéria tributária constante do lançamento, cumprindo ao julgador dirimir o litígio em face do Direito aplicável.

IRPJ –Ausência de dissídio – Não se toma conhecimento de recurso especial de divergência quando incorre dissídio jurisprudencial. Na espécie, o acórdão apontado como paradigma tem fundamento fático e legal diverso do aresto guerreado.

ILL - É inconstitucional a exigência do imposto sobre o lucro líquido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social não prevê a distribuição automática dos lucros apurados, de conformidade com o entendimento do Plenário do STF no Recurso Extraordinário nº 193893-5, decidindo prejudicial da validade do art. 35 da Lei nº 7.713/88. Compete à fiscalização comprovar a previsão de distribuição automática, antes do lançamento do imposto.

PIS-FATURAMENTO - De acordo com as Leis Complementares nº 7/70 e 17/73, o fato gerador da contribuição é o faturamento; a base de cálculo, o faturamento de seis meses atrás e a alíquota 0,75%. Em consequência, não pode prosperar o lançamento que, com base em legislação ordinária, declarada inconstitucional pela Suprema Corte, adote base de cálculo e alíquota que não estejam em conformidade com as estabelecidas na lei complementar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela PARANÁ SOLO COMÉRCIO MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA.

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

ACORDAM os Membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, Não tomar conhecimento do recurso de divergência em relação à matéria suprimentos de caixa, por ausência de dissídio vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva e Remis Almeida Estol e por maioria conhecer do PIS e IRF, vencidos os Conselheiros Leila Maria Scherrer Leitão e Dimas Rodrigues de Oliveira, e, no mérito por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos itens PIS e IRF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias apresentará Declaração de voto.

Sala das Sessões (DF), 06 de dezembro de 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JAN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, FRANCISCO DE PAULA CORREA CARNEIRO GIFFONI, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

Recurso nº : RD/105-0.696
Recorrente : PARANÁ SOLO COMÉRCIO MÁQUINAS
AGRÍCOLAS LTDA.

RELATÓRIO

PARANÁ SOLO COMÉRCIO MÁQUINAS AGRÍCOLAS, entidade já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela Egrégia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 105-10.713, de 17/09/96 (fls. 158/172)), prolatado no julgamento do Recurso nº 108.011, postulando a sua reforma.

O acórdão recorrido, no que se refere às matérias em relação as quais foi dado seguimento ao recurso especial, estão assim ementadas:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA. Se não for comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetiva entrada do dinheiro na empresa e sua origem, a importância suprida será tributada como omissão de receita. O simples registro na escrituração contábil, sem suporte em qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie, não é meio de prova suficiente.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – DECORRÊNCIA – Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida na exigência principal é aplicável ao julgamento da exação decorrente, dada a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL, PIS – INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEI nº 2.445/88 e 2.449/98. Considerando o disposto na Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1.995, que suspende a execução dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, passa a vigorar plenamente a Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, com as alterações ocorridas até a data da publicação dos Decretos-lei supra, devendo, portanto, serem expurgados da exigência os efeitos decorrentes da aplicação dos referidos atos, conforme previsto no inciso “VIII” da Medida Provisória 1.360, de 12 de março de 1996,

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

objeto de reedições anteriores e que vem sendo sistematicamente reeditada até a presente data.

Os acórdãos paradigmas apresentados pela empresa e aceitos pelo ilustre Presidente da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Despacho PRESI Nº 105-0.015/98 (fls. 229/238), como divergentes do aresto recorrido, têm as seguintes ementas:

Acórdão nº 107-1.074:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS. Cabe à fiscalização, verificando a existência de cheques debitados no Caixa, recompor o saldo da conta Caixa. É equivocado o procedimento de se considerar receita omitida a soma dos cheques sem recompor o caixa a fim de apurar a existência do saldo credor.”

Acórdão nº 102-40.319:

“IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – SÓCIO QUOTISTA – O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 foi declarado inconstitucional, ao determinar como fato gerador do imposto de renda na modalidade “desconto na fonte”, relativamente aos sócios quotistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica em qualquer das espécies de disponibilidade previstas no artigo 43 do CTN.”

Acórdão nº 101-90.271:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/RECEITA OPERACIONAL CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. Se, reiteradas vezes, o Supremo Tribunal Federal manifesta-se sobre a inconstitucionalidade de diversas leis, para poupar-se a Fazenda Pública do ônus da sucumbência em pendengas judiciais, é válido estender-se o que foi decidido pelo Excelso Pretório ao procedimento administrativo.

DECRETOS-LEIS 2.445/88 e 2.449/98 – A cobrança da contribuição para o PIS com apoio nos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não encontra respaldo nas jurisprudências administrativa e judicial, eis que foram

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.”

Em relação ao suprimento de caixa, a ilustre Presidência entendeu haver dissídio jurisprudencial, após analisar os dois acórdãos.

Já em relação aos demais, o prolator do despacho entendeu que, a rigor, não havia divergência entre o acórdão hostilizado e o de nº 102-40.319, uma vez que o primeiro não abordou a questão da inconstitucionalidade porque a recorrente não prequestionou essa matéria. E, nesse caso, haveria óbice no parágrafo 4º do artigo 32 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55 de 16/03/88 que estabelece que “somente poderá ser objeto de apreciação matéria prequestionada”, repetindo restrição que já constava do regimento anterior. Todavia, em face do advento do Decreto nº 2.194, de 07/04/97 (v.art. 3º) e a Instrução Normativa nº 63, de 24/07/97 (v. art. 1º § ú), que tratam da matéria sob exame, por economia processual, deu seguimento ao pleito do contribuinte.

Igualmente, relativamente ao PIS/Faturamento, a matéria também não foi prequestionada pelo contribuinte, sendo levantada pelo relator que excluía integralmente a exigência sob o argumento que ambos os Decretos-lei seriam inconstitucionais, tendo a Câmara decidido “excluir da exigência a parcela da contribuição ao PIS exigida na forma dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, na parte que exceder o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7/70, e alterações posteriores.” Já o Acórdão paradigma nº 101-90.271, de fato tratou a questão de maneira diversa do acórdão atacado e no mesmo sentido do trato dado pelo relator.

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contra-razões de fls.239/246, sustenta, preliminarmente, que o contribuinte não poderia apresentar recurso especial em relação às duas matérias em que não houve prequestionamento, e nem o r. despacho ter dado seguimento aos recursos, no tocante a essas matérias.



Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

No mérito, a Fazenda Nacional assevera que os paradigmas tratam de assunto diverso do tratado no presente caso, procurando demonstrar a sua assertiva, em relação ao suprimento de caixa.

Relativamente ao art. 35 da Lei nº 7.713/88, tece considerações sobre o fato gerador no imposto de renda. Entende que a realização do lucro apurado no balanço patrimonial, descontado dele o imposto de renda devido pela pessoa jurídica, corresponde a disponibilidade jurídica da renda para os sócios, ocorrendo o fato gerador do imposto de renda na fonte. No seu entendimento, era obrigação da recorrente fazer prova que seus estatutos não determinavam a “distribuição”. Afirmar, também, a não progressividade do imposto de renda na fonte.

No que diz respeito ao Pis/Faturamento, a pretensão da recorrente é completamente equivocada e a decisão paradigma completamente errada.

Após considerações sobre a Lei Complementar nº 7, de 7/09/70, notadamente sobre sua eficácia, bem como sobre a Lei Complementar nº 17/70, afirma que os Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 apenas aumentaram a alíquota da contribuição do PIS e criaram a figura do Contribuinte Substituto. Com a retirada desses decretos-lei do mundo jurídico, a situação prevista nos dois atos complementares voltaram a vigorar, ou seja, toda empresa está obrigada a pagar o PIS, sobre o seu faturamento. Deixou de existir a figura do contribuinte substituto, bases de cálculos diferenciadas e abatimentos na base de cálculo do PIS. A alíquota é de 0,5%, prevista na Lei Complementar nº 7/70, com o acréscimo imposto pela Lei Complementar nº 17/73.

É o relatório.



Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Preliminarmente, entendo que não há divergência entre o acórdão guerreado e o Ac. nº 107-1.074, de 26/04/94 (fls. 193/208), por se tratar de matérias diferentes.

O acórdão recorrido trata de suprimentos de caixa, cujas entrega e/ou origem não foi (ram) comprovada (s) com base em documentos hábeis e idôneos, sendo a exigência corretamente enquadrada no art. 181 do RIR/80.

Já o acórdão paradigma trata de lançamentos a débito de Caixa que não correspondiam a uma efetiva entrada de recursos, com o objetivo de “esquentar” existências em Caixa que estavam à margem da contabilidade, e com os quais efetuou pagamentos. Trata-se de um artifício para encobrir o estouro de Caixa”. A exigência no paradigma foi corretamente fundamentada no art. 180 do RIR/80.

Nesse caso, impõe-se a recomposição da conta Caixa para, expurgando-a dos lançamentos de aportes fictícios ao Caixa, determinar o saldo verdadeiro da conta, e tributar-se eventual “saldo credor de caixa”.

No voto do relator, esse fato foi claramente exposto (fls. 204/205), chamando inclusive a atenção da Câmara para o fato de que estaria diante da hipótese do art. 180 do RIR/80 e não do artigo 181 do mesmo Regulamento.

No mesmo auto de infração, a que se refere o paradigma, segundo o relator, havia também aportes de recursos feitos por sócio destinado a aumento de capital, sem a prova da efetiva entrega e da origem dos recursos e, aí, o relator

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

simplesmente manteve o lançamento (sem determinar a recomposição do Caixa).

Pelo exposto, acolhendo a preliminar da ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, deixo de tomar conhecimento do recurso de divergência interposto pelo sujeito passivo, em relação à matéria “Suprimentos de Caixa”.

Entretanto, no que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte e ao PIS/Faturamento, não acolho a preliminar argüida. Como transcrito nas contra-razões da ilustre Procuradoria o § 4º do art. 34 do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98 (reproduzindo disposição contida no § 2º, do artigo 30 da Portaria MEFP nº 537, de 17/07/92), adotou o princípio de que “somente poderá ser objeto de apreciação e seguimento matéria prequestionada.

Ora, a matéria foi prequestionada. Ou seja, a infração descrita nos autos de infração do Imposto de Renda na Fonte e do PIS/Faturamento foi contestada na impugnação (fls.79) e no recurso (fls. 156).

O texto não diz que prequestionar vá além de questionar a exigência e que o julgador deva limitar-se exclusivamente aos argumentos apresentados pelo sujeito passivo. Submetida a matéria ao seu conhecimento, o julgador, atento ao princípio da verdade real que domina o Direito Penal e o Direito Tributário, bem como ao brocardo “Jus novit Curia”, deve compor a lide de acordo com o Direito aplicável. E assim procedendo, estará, a um só tempo, obedecendo o disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal vigente, como realizando a Justiça Fiscal.

Antonio da Silva Cabral, em sua consagrada obra “Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, que tantas luzes trouxe aos estudiosos do processo administrativo fiscal, ao tratar do prequestionamento como um dos pressupostos para interposição do recurso na instância administrativa, preleciona às fls. 270/271:



Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

“A impugnação determina o conteúdo da decisão que se pretende obter. Na realidade, porém, quando a Administração faz certa exigência ao sujeito passivo já qualifica a questão, e ao contribuinte cabe apenas aceitar a exigência ou contestá-la. Assim como, no entanto, é dado ao impugnante aceitar parte da exigência, em última análise, é a contestação que fixará os limites da lide.

Assume importância, neste caso, o fenômeno do prequestionamento. Se, no prazo para impugnação, o contribuinte só apresentou impugnação a tal ou qual exigência, não poderá, posteriormente, impugná-la, por ter ocorrido a preclusão. Se o lançamento foi realizado em razão de o contribuinte ter omitido rendimentos recebidos por serviços prestados e em razão de aluguel, mas o contribuinte só impugna a matéria relacionada com aluguéis, tem-se que ele aceitou o lançamento relacionado com os recebimentos relativos a serviços prestados, a não ser que os termos da impugnação demonstrem que implicitamente quis contestar também a outra parte.

No processo fiscal o prequestionamento não tem a mesma força que no processo judicial, pelos motivos que se seguem.

Em primeiro lugar, os julgadores costumam aceitar, na área fiscal, aditamentos à impugnação ou ao recurso voluntário, desde que sejam apresentados anteriormente ao julgamento. Diz o art. 294 do CPC que “Quando o autor houver omitido, na petição inicial, pedido que lhe era lícito fazer, só por ação distinta poderá formulá-lo”. Não se aplica este método à impugnação, pois, se alguém pretendesse simplesmente apresentar outra impugnação, logo surgiria a questão do prazo. Na prática, fala-se em aditamento à impugnação (ou ao recurso), supondo-se que a nova peça é uma extensão da impugnação.

Há outro aspecto que faz com que o prequestionamento, no caso do processo fiscal, não tenha a mesma rigidez que tem no processo judicial: é que atribuição é **ex lege**. Por esse motivo, ainda que o impugnante não conteste determinada exigência, o julgador de primeira instância deve excluir da tributação a parte que sabe ser exigência sem base legal. Sendo o julgador de primeira instância uma autoridade lançadora, e não apenas julgadora, tem o dever de eximir o contribuinte do encargo tributário se este não for devido.

Com relação ao Conselho de Contribuintes a matéria é mais delicada, pois este colegiado não é autoridade lançadora e, portanto, ao Conselho de Contribuintes não é dado proceder à revisão de ofício. O melhor expediente a ser utilizado pelos conselheiros consistiria em mencionar no relatório do acórdão o respectivo o fato da cobrança ilegal e sugerir à autoridade lançadora que use de seu poder de revisão de ofício para excluir da tributação a parcela que está sendo cobrada ilegalmente do contribuinte que, por desconhecimento da lei ou por esquecimento, não a incluiu na impugnação. Por vezes, os conselheiros entendem que a impugnação do contribuinte quis abranger toda a matéria da exigência fiscal e é por isso que até a própria CSRF tem admitido apreciação **extra perita**.

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

O Conselho de Contribuintes deve estar atento, no entanto, para o fato de que no processo fiscal existem duas instâncias. Isso significa que, na hipótese de o contribuinte não ter impugnado determinada exigência, o julgador de primeira instância não apreciou a matéria. Por conseguinte, se o Conselho resolve julgar **extra perita**, estará suprimindo uma instância. Na prática, para evitar semelhante fenômeno, os conselheiros deveriam considerar a decisão de 1º grau nula de pleno direito, por não ter feito menção à parte da exigência que, embora não impugnada diretamente, foi objeto do lançamento impugnado.

Como exemplo de visão abrangente de impugnação, cito o Ac. 105-5.130, de 10-12-1990 (DOU, 6 mar. 1991), em cuja ementa se lê: "ABRANGÊNCIA DO LITÍGIO - Hipótese em que, na impugnação, o contribuinte apresenta razões de fato e de direito apenas com referência a um dos itens do Auto de Infração, mas pede claramente a improcedência total do mesmo. Sendo uno o lançamento, não pode o julgador desconhecer o pedido com referência aos itens do Auto de Infração para os quais o impugnante não deduziu razões específicas. Necessária nova Decisão em respeito ao duplo grau de jurisdição".

Há casos, no entanto, em que o prequestionamento é imprescindível, como acontece nas hipóteses em que o contribuinte concorda com a exigência e, depois, na fase do recurso voluntário, vem a contestar uma parte já aceita anteriormente. Há, também, o caso em que a própria lei invoca o prequestionamento como requisito essencial. Assim, § 1º do art. 4º do Regimento Interno da CSRF proíbe o colegiado de apreciar e julgar matéria não prequestionada."

Mais adiante o mencionado autor, na mesma obra, às fls. 467, volta a se pronunciar sobre a matéria ao tratar do prequestionamento no recurso especial, sem, contudo, afastar-se da idéia de que, desde que o contribuinte tenha impugnado a matéria tributária, estará atendido o pressuposto do prequestionamento para recorrer.

Por essas razões e também atento as ponderações do ilustre prolator do despacho de fls. 229/238, constante do relatório, tomo conhecimento do recurso de divergência, relativamente ao Imposto de Renda na Fonte e do PIS/Faturamento.

No mérito:

a) Imposto de Renda na Fonte:

Entendo escoreita a decisão da Egrégia Quinta Câmara, por seus

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

próprios fundamentos.

Apesar das judiciosas razões apresentadas pelo ilustre representante da Fazenda Nacional, entendo que a matéria, no que respeita à ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o lucro líquido, com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88, já está definida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 193893-5, decidindo prejudicial da validade desse dispositivo.

O Supremo Tribunal Federal considera como constitucional o art. 35 acima referido, em relação às sociedades por quotas limitada, apenas quando há previsão no contrato social de distribuição automática dos lucros aos sócios. Esse o entendimento da Corte Suprema expresso no julgamento do RE nº 193893.

E essa prova cabe ao fisco produzir para poder lançar o tributo, posto que constitui prova da acusação. Transferir o ônus da prova para o contribuinte, além de exigir-lhe prova negativa, implicaria no lançamento com base em presunção não autorizada em lei.

PIS/Faturamento:

Também aqui tem razão a suplicante

O Supremo Tribunal Federal declarou, no julgamento do RE nº 148.754-2, que tanto o Dec.lei nº 2.445/88, como o Dec.lei nº 2.449/88, são inconstitucionais, em face do disposto na Emenda Constitucional nº 1/69, art. 55, II: "Por não tratarem propriamente de tributo ou de finanças públicas (inciso II do art. 55 da E.C. nº 1/69) ou de qualquer das matérias previstas nos incisos I e III do mesmo dispositivo, mas, sim, de contribuição Social..."

A Lei Complementar nº 7, de 7/09/70, instituiu o PIS (art. 1º). No art. 3º, "b", estabeleceu como fato gerador o faturamento, e no art. 6º, par. ún., que a base de cálculo da contribuição em dado mês seria o faturamento de seis meses atrás. E o dispositivo exemplifica, dizendo: "A contribuição de julho será calculada

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."

A alíquota, a partir de 1974 era 0,50%.

Então, temos: a) fato gerador: o faturamento; b) base de cálculo, o faturamento de seis meses atrás; c) alíquota, 0,50%

A Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, criou um adicional sobre a alíquota da contribuição de 0,125%, no exercício de 1972, e no exercício de 1973 e seguintes 0,25%, o que elevou para 0,75% a alíquota dessa contribuição, nessa modalidade.

O Decreto-lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, inciso V, alterou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 1/07/88: a) o fato gerador de faturamento para receita operacional bruta, de sorte a incluir as receitas financeiras ; b) a base de cálculo, de faturamento de seis meses atrás para receita operacional bruta do mês anterior; c) alíquota de 0,50% para 0,65%.

4 - O Decreto-lei nº 2.449, de 21/07/88, modificou a redação desse dispositivo, sem alterar, contudo, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota do PIS-Faturamento.

O Senado Federal, em face da declaração de inconstitucionalidade declarada pelo Plenário da Suprema Corte, suspendeu a vigência dos referidos decretos-lei, através da Resolução nº 49/95 (D.O.U de 10/10/95), afastando a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes, com efeitos "ex tunc".

Em resumo, prevalecem: a) fato gerador: o faturamento; b) base de cálculo, o faturamento de seis meses atrás; c) alíquota, 0,75%

O Poder Executivo, em face desses atos, expediu a MP nº 1.360,

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

de 12/03/96, em que no item VIII, do seu artigo 17, dispõe:

“Art. 17 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1.988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07 de setembro de 1.970, e alterações posteriores.”

Entendo que a MP nº 1360/96 deve ser interpretada em face do ordenamento jurídico em que se insere, e tendo em vista os fins a que se destina, que é o de dar aplicação à decisão da Suprema Corte e à Resolução do Senado Federal.

Desta forma, o inciso VIII, dessa Medida Provisória, quando diz “na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, e alterações posteriores”, evidentemente refere-se às alterações que não colidam com o espírito da decisão do Supremo.

Quando a Suprema Corte afastou as alterações produzidas por decreto-lei, o fez porque a matéria estava reservada à lei, não podendo o Executivo dispor sobre ela.

Ora, se assim é, como aceitar alteração emanada do Conselho Monetário Nacional, ainda que a título de regulamentação, como ocorreu com a Resolução nº 482, de 20/06/78, item I, do Banco Central do Brasil ?

A Lei Complementar nº 7, de 7/09/70, não delegou competência ao Conselho Monetário Nacional para tanto, nem as leis complementares que lhe seguiram o fizeram.

As alterações posteriores a que se refere a Medida Provisória são

Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

todas aquelas que não conflitam com a essência da decisão.

Do contrário, seria admitir que, por via de interpretação, se pudesse tornar inócua a decisão da Suprema Corte.

O lançamento se fez por omissão de receitas, indiciada por suprimientos de caixa efetuados por sócio da empresa, manutenção de obrigações já solvidas no passivo e omissão de compras, com base, inclusive, no art. 1º do Decreto-lei nº 2.445/88 e 2449/88.

A origem da receita é, pois, desconhecida. Presume-se que tenha havido omissão de receita, mas não se sabe qual. Pode ter sido receita de revenda de mercadorias apenas, como de receitas financeiras, ou de ambas.

Logo, a base de cálculo é imprecisa e insegura, o que contrasta com a noção do lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional que determina à autoridade administrativa uma série de procedimentos para determinar de forma segura a base de cálculo do tributo.

Note-se que a empresa auferira receitas financeiras ao lado de receitas de revenda, como se verifica nas DRPJ/90 (fls. 6), DRPJ/91 (fls. 11) e na DRPJ/92 (fls. 617). Nos três exercícios a que se refere o auto de infração de fls. 61/66.

Tendo o lançamento errado, pelo menos, na base de cálculo e na alíquota, não há como salvá-lo na instância recursal, impondo-se declarar a sua insubsistência.



Processo nº : 10935.002065/93-66
Acórdão nº : CSRF/01-02.829

Nesta ordem de juízos, deixo de tomar conhecimento do recurso de divergência em relação à matéria suprimidos de caixa, por ausência de dissídio, e dou provimento ao recurso relativamente ao Imposto de Renda de Fonte e ao PIS-Faturamento.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS.

Acompanho o eminente Conselheiro Relator, Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, pelas suas conclusões.

Divirjo, contudo, de parte dos fundamentos utilizados pelo douto Conselheiro Relator para prover o recurso especial do sujeito passivo relativamente à exigência da contribuição para o PIS.

Entendo suficiente ressaltar que aos Tribunais Administrativos falece competência para alterar a fundamentação legal do lançamento.

No caso presente releva destacar que os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não procederam (ou pretenderam proceder) a uma mera alteração na Lei Complementar nº 7/70.

A rigor, os citados decretos-leis regularam toda a matéria no que pertine à exigência da contribuição para o PIS (e para o PASEP), estabelecendo os contribuintes, o fato gerador, as bases de cálculo e as exclusões admitidas, alíquotas, prazos de recolhimento, entre outras normas. Em verdade, pode-se dizer, da Lei Complementar nº 7/70 só restava o disciplinamento do Fundo de Participação do PIS, posteriormente unificado com o do PASEP pela Lei Complementar nº 26, de 1975.

Assim, admitir-se que os Conselhos de Contribuintes possam, no caso de exigência da contribuição para o PIS fundamentada nos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, de 1988,



simplesmente excluir seus efeitos, ou as alterações por ele procedidas em relação à Lei Complementar nº 7/70, é afrontar o art. 142 do CTN que disciplina o procedimento do lançamento, de competência privativa da autoridade administrativa, como aquele tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido...

No presente recurso especial, o culto Conselheiro Relator agregou aos fundamentos do seu voto, fazendo inclusive constar da ementa do acórdão, o entendimento de que a contribuição para o PIS de um determinado mês (quando ocorre o fato gerador) tem como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás.

A essa conclusão chegou o i. Conselheiro Relator, pela interpretação que emprestou ao parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, que dispõe *in verbis*:

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

“Dizer que o fato gerador do PIS previsto na LC 07/70 é o faturamento do mês e, ato contínuo, afirmar que a base de cálculo a ser tomada é o faturamento de 6 (seis) meses atrás, significa desmontar toda a estrutura lógica da sua regra de incidência, que exige harmonia e integridade de todos os seus elementos. Assim, o **núcleo** da regra de incidência - no caso, o **faturamento** -, que é a condição **material** necessária para que possa instaurar a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo, não pode estar dissociado da idéia de **tempo** (faturamento, quando?), assim como da idéia de **lugar** (faturamento, onde?). Também não pode estar desconectado da noção de grandeza, de **valor**

CSL

(faturamento, quanto?), pois já está consagrada a relevância da base de cálculo como um dos principais elementos da regra de incidência, que deve revelar utilidade para:

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

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

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

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

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

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



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

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

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

4. a prevalecer a tese adotada pela primeira corrente, o legislador de 1970 teria cometido uma grave ofensa ao sagrado **princípio da igualdade ou isonomia tributária**. É que não haveria explicação plausível para justificar o fato de que uma empresa prestadora de serviços tenha sido impelida a recolher a contribuição, na modalidade PIS/Repique, referente a **todo o ano de 1971**, enquanto uma pessoa jurídica que efetuou vendas de mercadorias, tenha se obrigado a contribuir para o Fundo apenas em relação às operações realizadas na **metade do ano de 1971** (a partir de julho);

5. já em 22 de janeiro de 1971, o Conselho Monetário Nacional, no uso de sua competência regulamentadora, prevista no parágrafo 5º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70,



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

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

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

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



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

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

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

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

8. examinando-se os atos legais supervenientes à Lei Complementar nº 7/70, verifica-se que o **próprio órgão** (Poder Legislativo) que a estabeleceu, declarou-lhe (e o Poder Executivo também, em caráter excepcional) o sentido e alcance. Embora implícita, a chamada **interpretação autêntica ou legislativa** está presente nos seguintes diplomas legais: a) Decreto-lei nº 2.445, de 29/06/88, que reduziu o prazo de recolhimento da contribuição de 6 (seis) para 3 (três) meses (art. 3º), contados do mês da ocorrência do fato gerador, dispensando inclusive as contribuições referentes aos meses de abril, maio e junho de 1988 (art. 11), a fim de evitar o recolhimento de contribuições referentes a dois períodos de apuração em um único mês (outubro, novembro e dezembro de 1988); b) Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixando o vencimento da contribuição no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador; c) Lei nº 8.019, de 11/04/90 (resultante das Medidas Provisórias nº 134/90 e nº 147/90), fixando o vencimento no dia cinco do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador; d) Lei nº 8.218, de 29/08/91 (resultante das Medidas Provisórias nº 297/91 e nº 298/91), fixando o vencimento no dia cinco do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador;



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

O art. 8º uniformiza as alíquotas da contribuição.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



- a) uma empresa que iniciou suas atividades no mês de julho de um determinado ano, quando tem o seu primeiro faturamento, e encerrou suas atividades, em novembro do mesmo ano, jamais contribuiria para o PIS, a despeito da ocorrência da materialidade do fato gerador - **faturamento** - nos cinco meses em que esteve em atividade. Quando havia “fato gerador” (julho, agosto, setembro...), inexistia “base de cálculo” (janeiro, fevereiro, março...), e, quando passou a ter “base de cálculo” (julho), já não mais havia “fato gerador” (janeiro do ano seguinte);
- b) idêntico raciocínio se aplicaria a uma empresa constituída em janeiro de um determinado ano e que manteve-se em fase pré-operacional (sem faturamento) durante todo o semestre, só passando a faturar a partir de julho, encerrando suas atividades em dezembro do mesmo ano;
- c) semelhante raciocínio valeria para determinadas empresas de pequeno porte que operam com produtos sazonais;
- d) por fim, todos os diplomas legais retrocitados que, conforme demonstrado, reduziram os prazos para o recolhimento da contribuição para o PIS, **teriam em verdade dilatado esses prazos**. Vale dizer, por exemplo, que sob a égide da mencionada Lei nº 7.691, de 16/12/88, **o contribuinte recolheria em outubro uma contribuição de julho, calculada com base no faturamento de janeiro, transcorrendo um período de 9 (nove) meses entre o faturamento e o recolhimento da contribuição para o PIS!**

Com essas considerações, acompanho o e. Conselheiro Relator, pelas suas conclusões.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS