



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4
Processo nº. : 10937.000041/96-96
Recurso nº. : 119251 *DE OFÍCIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1992 a 1994
Recorrentes : DRJ EM FOZ DO IGUAÇU – PR e LACTO INDUSTRIAL DE LATICÍNIOS LTDA.
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU-PR
Sessão de : 19 de outubro de 1999
Acórdão nº. : 107-05.764

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — RECURSO DE OFÍCIO — OMISSÃO DE RECEITAS — LUCRO PRESUMIDO — ANO CALENDÁRIO DE 1993. Nega-se provimento ao recurso de ofício interposto pela Autoridade "a quo" em razão da exoneração do crédito tributário lançado com fulcro nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 492/94, por não se aplicarem aos fatos geradores do referido ano calendário.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS. Caracteriza a hipótese de omissão de receitas operacionais o fato de a empresa possuir dinheiro em estabelecimentos bancários sem a devida escrituração, caso não comprove que a origem desse numerário é a receita regularmente contabilizada.

PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA . Aos lançamentos decorrentes deve-se aplicar a mesma decisão proferida ao procedimento matriz quando neles não se encontram qualquer matéria nova, de fato ou de direito, que justifique seu lançamento.

PIS/FATURAMENTO. É insubsistente o lançamento do PIS/FATURAMENTO quando efetuado em desacordo com as normas legais que embasaram seu lançamento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL E FINSOCIAL FATURAMENTO. Aplicam-se aos lançamentos decorrentes a mesma decisão proferida no processo matriz, face a íntima relação de causa e efeito existentes entre ambos.

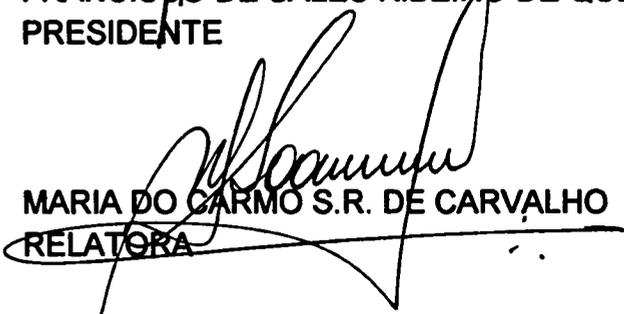
Recurso parcialmente provido.

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em FOZ DO IGUAÇU/PR e por LACTO INDUSTRIAL DE LATICÍNIOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para declarar insubsistente o lançamento referente ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ.

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Recurso nº. : 119251
Recorrentes : DRJ EM FOZ DO IGUAÇU — PR e LACTO INDUSTRIAL DE LATICÍNIOS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a este E. Conselho de Contribuintes a DRJ em FOZ DO IGUAÇU — PR e LACTO INDUSTRIAL DE LATICÍNIOS LTDA, da decisão proferida em primeira instância que julgou parcialmente procedente os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração de fls. 341; 349; 354; 361; 371; e 382 relativos, respectivamente, ao: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA; PIS/FATURAMENTO; FINSOCIAL/FATURAMENTO; COFINS; IMPOSTO DE RENDA NA FONTE; e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Refere-se, portanto, o presente processo, a recurso de ofício e voluntário.

O lançamento teve como fundamento receitas omitidas nos anos calendários de 1992 e 1993, apuradas conforme demonstrativo de fls. 320/322 — QUADRO DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA — e saldo credor de caixa apurado através do expurgo, da conta caixa, do valor de Cr\$ 56.000.000,00, em razão da não apresentação do documento comprobatório do efetivo recebimento deste numerário, ocorrido no mês de janeiro de 1992.

Ação fiscal fundamentada no art. 645 do RIR/80, com infrações aos arts. 157; 178; 179, 180 e 387 do citado Regulamento do Imposto de Renda.

Em relação ao ano calendário de 1993, a infração está fundamentada no art. 43 da Lei nº 8.541/92.

Cientificado da autuação e com ela inconformada, apresentou impugnação tempestiva aduzindo, em síntese, que a presumida omissão de receita está incorreta, eis que fundamentada exclusivamente em depósitos bancários. Embasa seus fundamentos na Súmula 182 do TRF, e transcreve várias ementas de Acórdãos deste E. Colegiado.

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Aduz sob a nulidade do lançamento, porque efetuado sem a efetiva prova da omissão de receita tributada, transcrevendo citações do i. professor Paulo Celso B. Bonilha, in DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Fala sobre o Princípio da Reserva Legal e da Segurança Jurídica; sobre o Confisco; apresenta argumentos específicos para a omissão de receitas referente ao saldo credor de caixa — forma de apuração —; apresenta razões contra a multa e sobre o valor da TR e sua aplicabilidade nos débitos federais.

Ao final requer seja julgado insubsistente o lançamento impugnado.

Há impugnações específicas para todos os lançamentos decorrentes.

Decidindo a lide a autoridade "a quo" julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a parcela de receitas omitidas referentes ao ano calendário de 1993, embasando seus fundamentos no Voto proferido pelo i. Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO ao julgar o Recurso que deu origem ao Acórdão nº 103-19.050, em Sessão de 13/11/97, cuja ementa e voto foram transcritos na fundamentação da Decisão recorrida.

Cancelou o lançamento do IR Fonte com fulcro no art. 35 da Lei nº 7.713/88, uma vez que se trata de uma Sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e não consta, dos autos, a cópia do contrato social da recorrente, com a finalidade de comprovar a determinação da distribuição do lucro, e reduziu a multa de ofício para 75%.

Dessa decisão a Autoridade "a quo" recorreu de ofício a este Colegiado, tendo em vista que o valor exonerado supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 333/97 e, cientificado desta decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes.

Em preliminar requer a confirmação e homologação, por parte deste Colegiado, da parcela exonerada pela Autoridade Julgadora de primeiro grau.

Aponta um provável erro na decisão recorrida quanto aos lançamentos decorrentes, uma vez que a decisão recorrida julgou parcialmente procedente o lançamento do IRPJ e julgou procedente os lançamentos decorrentes.

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Quanto ao mérito, reitera os argumentos de que o Fisco deixou de produzir as provas necessárias , aduzindo que: **“não existe no procedimento administrativo em que se baseia a decisão recorrida, nenhuma verificação nesse sentido, daí porque a decisão de procedência do IRPJ lançado, à míngua de efetiva prova de omissão de receita, não pode prosperar.”**

Requer, ao final, a reforma da r. decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

VOTO

Conselheira - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

Recurso assente em lei. Dele tomo conhecimento.

A rigor inexistem preliminares.

Verifica-se, do relato, tratar-se de receitas omitidas. Estas foram apuradas de conformidade com o Quadro Demonstrativo do Fluxo de Caixa, demonstrativo este que, conforme o próprio nome aponta, refere-se ao fluxo de caixa dos meses em análise.

No demonstrativo foram agrupadas todas as receitas auferidas pela recorrente, e delas foram subtraídos os depósitos bancários não contabilizados. Esta foi a diferença tributada.

Verifica-se que, no procedimento não foram tributados os somatórios dos depósitos bancários, conforme afirma o contribuinte na peça impugnatória, cujos argumentos foram perseverados na peça recursal.

A Autoridade Julgadora de primeiro grau fundamentou sua decisão no VOTO prolatado pela i. Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES que, analisando processo análogo, assim pronunciou-se:

"1. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Com relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, a matéria restringe-se à omissão de receita em face de suficiência de recursos no caixa, pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários não contabilizados. A questão que se coloca, a meu ver, é a legitimidade do lançamento com base nesses valores.

A recorrente afirma em seu recurso de que é ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base exclusivamente em extratos

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

bancários. sustentando sua tese na orientação emanada do Colendo Tribunal Federal de Recursos através da Súmula nº 182. Aliás, o próprio legislador ordinário, atento ao reiterado entendimento daquela Corte, houve por bem determinar o cancelamento de débitos tributários quando o lançamento fosse constituído exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados. É o que se vê do inciso VII do artigo 9º do Decreto nº 2.471/88 que, embora não se aplicando ao presente caso porque trata de cancelamento de débitos, demonstra claramente um reconhecimento de que tais atos não podem constituir em lançamento porque não são fato gerador do imposto de renda por contrariar, frontalmente, a definição dada pelo Código Tributário Nacional.

Contudo, a situação descrita nos autos e que fundamentou o lançamento, não se baseou exclusivamente em depósitos bancários. (Assim como no presente caso). Ao contrário do que entende a recorrente, a fiscalização aprofundou a auditoria fiscal buscando outros elementos a fim de determinar o valor da receita não submetida ao crivo da tributação. Com efeito, de posse dos extratos bancários, a fiscalização elaborou os demonstrativos denominados “Confronto de Origem dos Recursos com os Depósitos Bancários Mensais”, onde foram tabulados todos os recursos e aplicações da empresa tais como vendas a vista, recebimentos de duplicatas, empréstimos bancários, transferências, receitas não operacionais, receitas financeiras, depósitos bancários, cheques devolvidos, etc., e intimou a empresa a justificar as insuficiências de recursos apuradas. Procedimento normal numa auditoria fiscal já que todos os atos e fatos administrativos da empresa devem estar lastreados por documentos de indiscutível idoneidade.”

.....

“Assim, a existência de depósitos bancários não escriturados, caso a empresa não prove, mediante razoável correlacionamento individualizado, que sua origem é a escrita regularmente contabilizada e que os saldos de caixa englobam os montantes em depósito, torna-se correta a ação fiscal que adiciona à receita bruta contabilizada e declarada os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Inaplicável à espécie as disposições do Decreto-lei nº 2.471/88.



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Percebe-se que o procedimento administrativo adotado no presente processo é idêntico.

Assim sendo e, considerando o disposto no inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, entendo que a decisão deste processo deve ser idêntica à proferida no processo cujo voto fora parcialmente transcrito acima, razão pela qual, nesta matéria, nego provimento ao recurso.

Também nego provimento ao recurso na matéria referente ao saldo credor de caixa apurado, uma vez que o contribuinte apenas traz argumentos quanto a forma de apuração do mesmo, mas não apresenta documentos comprovando o efetivo recebimento da quantia glosada pelo Fisco.

Analisando-se o recurso interposto, verifica-se que uma das razões sustentadas pela recorrente é a de que a Autoridade "a quo" deixou de determinar que os lançamentos decorrentes deveriam ser ajustados ao que ficara decidido no lançamento principal, ao qual consignou-se decisão parcialmente procedente.

Apreciando-se o contexto da matéria na decisão recorrida, verifica-se que não assiste razão à recorrente, isto porque a omissão de receita apurada pelo fisco, no ano calendário de 1993, foi efetivamente caracterizada.

Não obstante o lançamento do IRPJ tenha sido cancelado, o mesmo não deve ocorrer com referência aos lançamentos decorrentes porque a receita foi efetivamente omitida e o enquadramento legal dos lançamentos decorrentes está perfeito, razão pela qual, neste item, nego provimento ao recurso.

Entretanto, este entendimento não deve persistir com referência ao PIS/Faturamento, isto porque o mesmo está lançado em desacordo com as determinações contidas na legislação citada no enquadramento legal — art. 3º, alínea 'b' da Lei Complementar nº 07/70, c/c art. 1º parágrafo único da Lei Complementar 17/73, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea 'b', itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82. — Art. 2º da Medida Provisória nº 1.212/95.—.

É entendimento consagrado, nesta Câmara, que o lançamento do PIS/FATURAMENTO, efetuado nos moldes do lançamento impugnado, é insubsistente.



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Analizando matéria congênere, o i. Conselheiro Natanael Martins assim se expressou:

"A matéria, altamente complexa e que vem promovendo profundos debates, para o seu devido enfrentamento, requer antes uma abordagem da própria instituição do PIS, suas inconstitucionais modificações, bem como o adequado posicionamento quanto as consequências da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no âmbito da vigência e aplicação das leis no tempo e no espaço, bem assim o papel do Tribunal Administrativo diante desses fatos, sobretudo no caso em espécie, em que o Senado Federal, cumprindo o seu mister, já baixou Resolução suspendendo a eficácia dos Decretos-leis 2.445 e 2.449/88.

Como é sabido, o PIS foi instituído pela Lei Complementar 7/70, ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1967, incidindo, para as empresas industriais/comerciais, a uma alíquota de 0,75% sobre o faturamento.

Em 1988, o Decreto-lei 2445, alterado pelo Decreto-lei 2449, modificou a forma de determinação do PIS, revogando a Lei Complementar nº 7/70, relativamente à base de cálculo e à alíquota e estatuiu que a sua base de cálculo, para as empresas em geral, passaria a ser a receita operacional bruta, assim entendida como o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional (incluindo as receitas financeiras, portanto, o que não ocorria no regime anterior, além de determinar que a base de cálculo guardaria correspondência com o próprio mês de competência, o que também não ocorria no regime anterior). Sobre essa base incidiria a alíquota de 0,65% (0,35% para 1989).

No entanto, a partir de 1993, em sucessivas decisões, o Supremo Tribunal Federal passou a julgar inconstitucionais os referidos decretos-leis, por entender que estes não poderiam ter alterado a sistemática das contribuições sociais relativas ao PIS, dado o fato de que estas, anteriormente à Constituição de 1988, não possuíam a natureza jurídica de tributo.

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

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

decretos-leis 2445/88 e 2449/88, com o que afastou a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes.

Em que pese o Parecer PGFN nº 1185/95, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (já revisto pelo recente Parecer PGFN/CAT 437/98), bem como o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, ao que parece nascidos do fruto da análise dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito comparado (confira-se, a propósito, o excelente estudo de Ricardo Lobo Torres, A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, Revista Dialética de Direito Tributário nº 8, pgs. 99/110), no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos “ex nunc”, no sistema constitucional brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade (nesse contexto inserindo-se a Resolução do Senado Federal que tem o condão de atribuir efeitos “erga omnes” às decisões do STF) opera efeitos “ex tunc”, como reiteradamente vem decidindo o STF, valendo a pena destacar-se a seguinte lição proferida pelo Ministro Celso de Mello no RE nº 136.215-4, em sessão plenária de 18.02.93:

“Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. ‘Uma consequência primária da inconstitucionalidade’ - acentua Marcelo Rebelo de Souza (‘O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional’, vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) - “é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam”.

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula (RTJ 102/671)” (RTJ 147/985).



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

O ato do Senado Federal, dando efeito “erga omnes” à decisão do Supremo Tribunal Federal, como bem acentua Gilmar Ferreira Mendes após passar em revista o próprio papel dessa instituição no contexto das sucessivas Cartas da República, também tem o evidente caráter retroativo.

Deveras, não sem antes citar os adeptos da tese de que o ato do Senado Federal não teria efeito retroativo, assevera Gilmar Ferreira Mendes:

“Não obstante a autoridade dos seus sectários, essa doutrina parece confrontar com as premissas basilares da declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro. Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito “ex tunc”, contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório. Se assim for, afigura-se inconcebível cogitar de “situações juridicamente criadas”, de “atos jurídicos formalmente perfeitos” ou de “efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos”, com fundamento em lei inconstitucional. De resto, é fácil de ver que a constitucionalidade da lei parece constituir pressuposto inarredável de categorias como direito adquirido e ato jurídico perfeito”. (Controle de Constitucionalidade, Aspectos Jurídicos e Políticos, Ed. Saraiva, 1990, pg. 209).

Na realidade, como com muita propriedade assinalou Gilmar Ferreira Mendes, foi o Senador Accioli Filho quem, em lição impagável a seguir transcrita, consagrou a melhor doutrina aplicável à espécie:

“Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão-só a tarefa de promulgador desse decisório.

A declaração é do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. Essa suspensão é mais do que a revogação da lei ou decreto, tanto pelas suas consequências quanto por desnecessitar da concordância da outra Casa do Congresso e da sanção do Poder

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Executivo. Em suas consequências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera "ex nunc", alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é ex tunc, pois aquilo que é Inconstitucional é natimorto, não teve vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.

Integra-se, assim, o Senado numa tarefa comum com o STF, equivalente àquela da alta Corte Constitucional da Áustria, do Tribunal Constitucional Alemão e da Corte Constitucional Italiana. Ambos, Supremo e Senado, realizam, na Federação brasileira, a atribuição que é dada a essas Cortes européias.

Ao Supremo cabe julgar a inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o quorum qualificado.

Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos "erga omnes" à decisão.

A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.

Do mesmo modo, a revogação da lei ou decreto não tem o alcance e a profundidade da suspensão. Consoante já se mostrou, e é tendência no direito brasileiro, só a suspensão por declaração de inconstitucionalidade opera efeito "ex tunc", ao passo que a revogação tem eficácia só a partir da data de sua vigência.

Assim, é diferente a revogação de uma lei da suspensão de sua vigência por inconstitucionalidade". ("apud", Gilmar Ferreira Mendes, ob. cit., pg. 212).



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

E, mais adiante, de forma lapidar, o insigne parlamentar conclui:

“Revogada uma lei, ela continua sendo aplicada, no entanto, às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição). Os juízes e a administração aplicam-na aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque então ela era a norma jurídica eficaz. Ainda continua a viver a lei revogada para essa aplicação, continua a ter existência para ser utilizada nas relações jurídicas pretéritas (...).

A suspensão por declaração de Inconstitucionalidade, ao contrário, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto Inconstitucional, importa manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos.

A revogação, ao contrário disso, importa proclamar que, a partir dela, o revogado não tem mais eficácia.

A suspensão por declaração de Inconstitucionalidade diz que a lei ou decreto suspenso nunca existiu, nem antes nem depois da suspensão.

Há, pois, distância a separar o conceito de revogação daquele da suspensão de execução de lei ou decreto declarado Inconstitucional. O ato de revogação, pois, não supre o de suspensão, não o impede, porque não produz os mesmos efeitos” (“apud”, Gilmar Ferreira Mendes, ob. cit., pg. 212).

Pois bem, não obstante a questão da retroatividade ou não de Resolução do Senado Federal, que suspenda a execução de leis declaradas Inconstitucionais, seja necessária para a adequada colocação da matéria no âmbito do direito constitucional brasileiro, de rigor, no contexto do processo administrativo tributário, é até despicienda.



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

Com efeito, se no âmbito do contencioso administrativo, assim como no judicial, obviamente, “são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (CF, art. 5º, inc. LV), não podem as autoridades administrativas, sobretudo as judicantes, deixar de enfrentar a questão da eventual inconstitucionalidade de leis, negando-se efeitos às contrárias à Carta da República, sobretudo quando a Suprema Corte, de forma definitiva, já tenha decidido a matéria e o Senado Federal, estendendo os efeitos dessa declaração a todos, tenha suspenso os efeitos das leis inquinadas de inconstitucionais, como assim o fizeram em relação ao PIS.

Ao assim decidirem, as autoridades administrativas nada mais estarão fazendo do que cumprir o seu papel, como acertadamente (embora, com a devida vênia, timidamente) concluiu a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRF nº 439/96 (Revista Dialética de Direito Tributário nº 13, pg. 97/103), “verbis”:

“32..., é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida - como vem sendo até aqui - com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa”.(grifamos)

Allás, 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 idéla 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.

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

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 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/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 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 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

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

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).

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 fato “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 imponible.” Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

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”.

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

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo).

Consequentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

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”,

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

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 2.245/88 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 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 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 7691/88 e todas as demais que a sucederam, versaram sobre prazo de pagamento de tributos, jamais sobre base de



Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

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 770 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 770 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 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 770 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”.

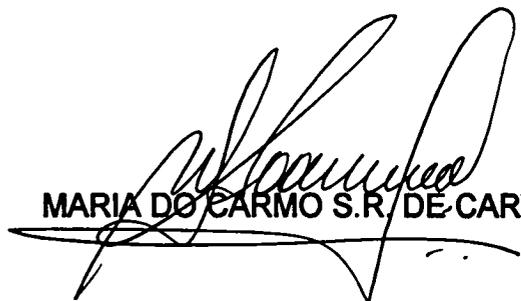
Quanto ao recurso de ofício interposto, considero correto o procedimento da Autoridade Julgadora de primeiro grau, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício interposto.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário referente ao IRPJ para determinar o ajuste dos lançamentos decorrentes ao que ficou decidido no lançamento principal e cancelar o lançamento do

Processo nº. : 10937.000041/96-96
Acórdão nº. : 107-05.764

PIS/FATURAMENTO por considerá-lo insubsistente. Quanto ao recurso de ofício, voto no sentido de negar-lhe provimento.

Sala das sessões (DF), 19 de Outubro de 1999.



MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO