



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

CLEOS

Processo nº. : 10945.003149/99-84  
Recurso nº. : 121.040  
Matéria : IRPJ E OUTROS- EXS: 1994 e 1995  
Recorrente : CASA VITÓRIA UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.  
Recorrida : DRJ EM FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 16 de março de 2000.  
Acórdão nº. : 107-05.927

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO — LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO — IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. O lançamento tributário quando baseado na escrituração do contribuinte, bem como nos documentos e controles internos do mesmo, e, no qual conste todos os demonstrativos que determinam o valor tributável e a base de cálculo, somente não se prestará para a cobrança do IRPJ e do IR FONTE, quando verificado que a Lei nova não abrangeu os fatos geradores do ano corrente, tendo eficácia somente a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. Porém, comprovada a omissão de receitas, é cabível a tributação dos lançamentos decorrentes.

IRPJ e IR FONTE – LUCRO PRESUMIDO — OMISSÃO DE RECEITAS — ENTENDIMENTO DOS ARTS. 43 E 44 DA Lei nº 8.541/92. A MP 492/94 (art. 3º ) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia 'aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994'. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subsequentes, nem da lei 9.064/95, em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, só a partir de 01.01.1995 seria possível a aplicação das regras contidas nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade da lei, fixada no art. 150, III "b" da Constituição Federal.

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS.** Comprovada a omissão de receitas através da documentação contábil do contribuinte, é cabível a tributação das receitas omitidas.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — COFINS.** A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes - CSSL e COFINS.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.** Não reconhecida, na exigência principal a ocorrência do fato econômico gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é de se excluir a tributação reflexa a título de Imposto de Renda na Fonte – ano de 1994.

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


Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **CASA VITÓRIA UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.:**

**ACORDAM** os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso, para, no ano-calendário de 1994, exonerar os créditos tributários referentes ao IRPJ, IRF e PIS, bem como a **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL** lançada nos meses de janeiro a agosto do mesmo ano de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgamento.



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

  
FRANCISCO DE SALLES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

  
MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 08 MAI 2000

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

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Recurso nº : 121040  
Recorrente : CASA VITÓRIA UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.

## RELATÓRIO

CASA VITÓRIA UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA., empresa qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes da decisão prolatada pela autoridade "a quo" que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no documento de fls. 113 — IRPJ e seus consectários de fls. 120 – PIS; 126 – COFINS; 135 - CSSL ; e 142 - IRF.

O Fisco, conforme se constata através do Termo de Verificação Fiscal — documento de fls. 102, apurou as irregularidades a seguir apontadas:

### **"ANO CALENDÁRIO DE 1994 Lucro Presumido Mensal**

#### **01 – OMISSÃO DE RECEITAS 01.01 – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS.**

Omissão de receitas caracterizada por suprimentos de caixa efetuados pelos sócios (cópia do Livro Razão às fls. 31/32), LAUDELINO ANTONIO PACAGNAN no valor de CR\$ 21.037.500,00 e PAULO PULCINELLI FILHO no valor de CR\$ 21.037.500,00, em data de 01/06/94.

Intimada, conforme Termos de Intimação Fiscal nºs 95/99 e 119/99, datados de 25/03/99, fls. 30 e 09/04/99, fls. 33, respectivamente, a empresa não apresentou documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que comprovassem a efetiva entrada do dinheiro na empresa e sua origem. (apresentou apenas contrato, fls. 34/35). Esses valores foram contabilizados a débito da conta 1.1.1.01.001 – CAIXA e a crédito da conta 2.1.2.03 – LAUDELINO ANTONIO PACAGNAN e a conta 2.3.1.04 – PAULO PULCINELLI FILHO (cópia do razão às fls. 31/32).

#### **01.02 – SALDO CREDOR DE CAIXA**



4



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 1994, conforme se comprova pelo Livro Razão (cópias às fls. 44/49 dos autos).

Obs.: Considerou-se como omissão de receitas, por saldo credor de caixa, os valores nas datas citadas por ser o maior saldo credor do período.

### **01.03 – PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS, EFETUADOS A FORNECEDORES.**

Omissão de receitas caracterizada por falta de contabilização dos pagamentos efetuados aos fornecedores (fls. 36/43, 73/75, 82, 85 e 110). A empresa deixou de contabilizar os pagamentos efetuados aos seus fornecedores abaixo relacionados, cujos pagamentos foram confirmados pelos mesmos (fls. 77/101) e pela contribuinte (fls. 60/63) conforme documentos acostados aos autos às fls. 60/101. O que indica que os pagamentos foram efetuados com recursos mantidos a margem da contabilidade.

### **02 – FALTA DE CÔMPUTO DE VALORES À BASE DE CÁLCULO DO I.R.**

A contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em diversos meses do ano calendário de 1994, valores a título de descontos recebidos – conta 3.4.2.02.002 – Descontos Recebidos (artigo 17 da Lei nº 8.541/92). Os valores que deixaram de ser adicionados à base de cálculo foram extraídos do Livro Razão da contribuinte (fls. 57/58). Obs.: os valores estão relacionados às fls. 104 dos autos.

## **ANO CALENDÁRIO DE 1995.**

### **LUCRO PRESUMIDO MENSAL**

#### **01 – OMISSÃO DE RECEITAS**

##### **01.01 – SALDO CREDOR DE CAIXA**

Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa nos meses de janeiro, fevereiro, abril, agosto, setembro, novembro e dezembro de 1995, conforme se comprova pelo Livro Razão (cópias às fls. 50/56 dos autos).

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Obs.: Foi considerado como omissão de receitas, por saldo credor de caixa, os valores nas datas relacionadas às fls. 104, por ser o maior saldo credor do período, com exceção do mês de janeiro de 1995, em que o saldo credor é o do último dia do mês.

#### **01.02 – PAGAMENTOS A FORNECEDORES NÃO CONTABILIZADOS**

Omissão de receitas caracterizada por falta de contabilização dos pagamentos efetuados aos fornecedores. A empresa deixou de contabilizar os pagamentos efetuados ao seu fornecedor: SELVAMAR Com. E Repres. De Utilidades Domésticas Ltda., conforme relacionados. Os pagamentos foram confirmados pela contribuinte e os documentos comprobatórios encontram-se acostados aos autos às fls. 60/75. O que indica que os pagamentos foram efetuados com recursos mantidos à margem da contabilidade.

#### **02 – FALTA DE CÔMPUTO DE VALORES À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA**

A contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em diversos meses do ano calendário de 1995, valores a título de descontos recebidos – conta 3.4.2.02.002 – Descontos Recebidos (artigo 32 da Lei 8.891/95). Os valores que deixaram de ser acrescentados à base de cálculo foram extraídos do Livro Razão do contribuinte (fls. 59) e estão demonstrados às fls. 105.

Cientificado dessa autuação apresentou impugnação tempestiva aduzindo, em síntese, que não houve omissão de receita por suprimentos de caixa, mas sim investimentos efetuados pelos sócios, conforme se comprova através do contrato de mútuo existente entre as partes e que fora anexado aos autos. Como prova da origem dos recursos apresenta a cópia da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física dos sócios.

Quanto aos pagamentos efetuados à fornecedora SELVAMAR COM. E REPRES. DE UTILIDADES DOMÉSTICAS, afirma que os pagamentos foram efetuados em datas posteriores aos vencimentos, em razão de que a credora encontrava-se em processo de falência.

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Não apresenta razões impugnativas contra as outras matérias tributadas.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento.

Decidindo a lide autoridade "a quo" julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir da tributação a parcela do passivo considerado fictício e que foi efetivamente comprovado pelo contribuinte. A decisão recorrida está assim ementada:

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE  
PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL**

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA — Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.**

**OMISSÃO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE CAIXA — Não comprovada a origem e a efetiva entrega de numerário pelos sócios conclui-se que se trata de receitas operacionais omitidas.**

**OMISSÃO DE RECEITAS — PASSIVO FICTÍCIO — A falta de comprovação, por parte da contribuinte, de obrigações registradas em sua escrituração, importa em presunção legal de que tais valores são fictícios e que seu resgate se deu com recursos derivados de receitas sonegadas do crivo tributário.**

**LANÇAMENTOS REFLEXOS — A decisão quanto ao mérito proferida no procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, em face da relação de causa e efeito entre eles existentes.**

**LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES.**



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Cientificado dessa decisão apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, insurgindo-se contra o entendimento da Autoridade "a quo" no sentido de que haveria matéria não impugnada. Quanto ao mérito, persevera nas razões impugnativas, acrescentando, a elas, o entendimento de que a recorrente é uma empresa optante pela tributação com base no lucro presumido e, por esta razão, não poderia ser tributada com fulcro nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, uma vez que a redação original do artigo 43 do citado diploma legal aplica-se tão somente às empresas optantes pela tributação com base no lucro real.

Fundamentando seus argumentos cita farta jurisprudência e transcreve as ementas dos Acórdãos nºs 103-19.796, publicada no DOU de 17/03/99 e 108-05.667, de 17/06/99.

Rechaça a tributação dos descontos obtidos — dados que foram extraídos do Livro Razão — os quais, sob o entendimento do Fisco, estes valores não estavam incluídos na DIRPJ.

Neste item assim se expressa:

**"Como se verifica, trata-se de tributação de descontos obtidos, devidamente contabilizados, mas não incluídos na respectiva Declaração do IRPJ (lucro presumido).**

**Assim sendo, não se trata de omissão de receitas. A bem da verdade, a própria Autoridade Autuante não capitulou a exigência nos artigos nºs 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.**

**Todavia, o fisco considerou, erroneamente, como base de cálculo da exigência, o valor integral do desconto obtido, quando não se trata de omissão de receitas, mas, sim, de declaração inexata.**

**Ora, a própria autoridade autuante capitulou a exigência fiscal no artigo 530 do RIR/94, mas esqueceu-se de que a base de cálculo do lucro presumido, no caso da Recorrente (exclusivo comércio) é de 3,5% e não de 100% como consta dos autos.**

**Também, neste caso, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda firmou posição no sentido de que não se trata de omissão de rendimentos, mas de declaração inexata.**

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Como exemplo, pede-se permissão para transcrever a ementa do Acórdão nº 101-79.401/89, publicada no Diário Oficial da União do dia 03/05/90, como segue:

**“...OMISSÃO DE RECEITAS — A diferença positiva existente entre a receita constante da escrituração fiscal e comercial, de um lado, e a indicação na declaração de rendimentos, de outro, caracteriza declaração inexata e não omissão de receitas. Em consequência, no regime do lucro presumido, se NÃO excedido o limite previsto no art. 389 do RIR/80, a diferença será tributada por essa forma; no regime de lucro real, não haverá repercussão na fonte”. ”**

Quanto às receitas omitidas referentes ao ano calendário de 1995, reitera as mesmas razões fundamentadas na peça recursal referente ao ano calendário de 1994, porém solicita a aplicação do art. 106 do CTN para o caso, sob o entendimento de que o lançamento está fulcrado no art. 43 da Lei nº 8.541/92 e que o mesmo está inserido no Título IV, **DAS PENALIDADES**, e, conforme aduz, **“esse expressamente revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, sendo que o art. 24 dessa mesma lei determina que a base de cálculo do IRPJ, nestes casos, deve ser apurado mediante a aplicação do percentual normal de tributação a que estiver sujeita a receita considerada omitida (5%) e não mais o valor integral da omissão, como determinava o art. 43 da Lei nº 8.541/92.**

Ao final, requer o cancelamento integral de todas as exigências fiscais remanescentes.

É o Relatório.



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

## VOTO

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

Recurso tempestivo, assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Infere-se, da leitura do relatório, que a autuada é uma empresa que fez opção pela tributação com base no lucro presumido. O fisco auditou os anos calendários de 1994 e 1995 e a autuação está fundamentada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e arts. 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, que dispõem:

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

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

- a) omissis;
- b) omissis;
- c) omissis

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

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

Por sua vez dispõe:



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**Art. 892 – Verificada omissão de receita, a atividade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25% de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (Lei nº 8.541/92 – art. 43).**

**§ 1º - omissis**

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

Esta é a versão original do art. 43 da Lei nº 8.541/92, senão vejamos:

**“Art. 43 – Verificada omissão de receita, a autoridade 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.**

**§ 1º - O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.**

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

O citado artigo 43, assim como o art. 44, posteriormente sofreram alterações substanciais com a edição da Medida Provisória nº 492, de 05/05/94 ao alterar o § 2º do artigo 43 e o § 1º do art. 44 que passaram a ter a seguinte redação:

**Art. 43 .....**

**“§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos”.**

**Art. 44 .....**

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



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Verifica-se, entretanto, que, apesar de a Medida Provisória nº 492 ter sido editada em 05/05/94, o artigo 7º determinou que os seus efeitos passariam a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-iam aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994.

Os arts. 3º e 4º da citada Norma editaram as alterações dos arts. 43 e 44 acima citados.

Os efeitos das modificações dos citados artigos foram amplamente explicados no contexto do voto do i. Relator Dr. PAULO ROBERTO CORTEZ ao julgar o recurso nº 115.131 cujos excertos peço vênha para transcrevê-los:

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

***Não obstante a referência explícita ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do art. 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 DL 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:**



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**'Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receitas pela autoridade fiscal será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinqüenta 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 art. 6º da Lei nº 6.468/77, que regulamenta o lançamento de ofício por omissão de receitas nas empresas tributadas com base no lucro presumido, eis que nenhuma das citadas normas foram textualmente revogadas pela Lei nº 8.541/92.**

.....

**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 nº 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 09 de maio de 1994, conforme determina o seu artigo 7º.**

.....

**O aspecto crucial a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP nº 492/94 no presente caso.**

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



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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

**- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:**

- soberania , direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:**
- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu: verbis:**

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

**O fato gerador , é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.**

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

**Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A. A. Contreiras de Carvalho, na obra DOUTRINA DA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível.**

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



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**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 não apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:**

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

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

**Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está transcrito no art. 144 do CTN): 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'.**

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**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 veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal (anterior) que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na referida norma. (grifos nossos).**

**Por fim, resta examinar a licitude da aplicação do artigo 3º da Medida Provisória 493 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 nº 492/94, através de seu art.3º, é que foi legalmente autorizado o lançamento de ofício por omissão de receitas com base no lucro presumido. O emprego dessa determinação legal, enseja, em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.**

**Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:**

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



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

.....

.....

**III – cobrar tributos –**

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

**O código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:**

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

**I – que instituem ou majorem tais impostos: ”**

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

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

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

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



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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

***No mesmo sentido, a tese esposada pelo eminente magistrado Yoshiaki Ichihara, em sua obra intitulada ‘Direito na Nova Constituição’ São Paulo – Ed. Atlas, 1989, pág. 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.”***

Diante do exposto, verifica-se que o fundamento legal do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica e o imposto de renda na fonte, questionados nos presentes autos, no que se refere ao lançamento efetuado no ano de 1994, não está correto, o que determina o cancelamento do lançamento destes tributos naquele exercício.

Entende-se que tão somente destes tributos, porque a omissão de receita está perfeitamente caracterizada e, desta feita, são devidos os lançamentos decorrentes referentes ao COFINS e a CSSL.

O mesmo não acontece no ano calendário de 1995, uma vez que o lançamento encontra-se perfeito e o contribuinte não apresentou qualquer prova contrária que ensejasse modificações no lançamento ora recorrido.



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Quanto aos lançamentos decorrentes, entendo que o PIS/FATURAMENTO também foi lançado em desacordo com as normas legais que vigiam à época, senão vejamos:

Os demonstrativos contidos nos autos às fls. 116/117, apontam a data do fato gerador, o valor tributável e a alíquota aplicada. O de fls. 118, aponta o fato gerador e a data do vencimento.

O enquadramento legal contido às fls. 121 aponta que foram infringidos o art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 07/70; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 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.

Sobre a matéria, em inúmeros julgados, esta Câmara vem se pronunciando a respeito, no entendimento de que é ilegal a cobrança do PIS/FATURAMENTO como efetuada.

Este entendimento está externado no voto do i. Conselheiro NATANAEL MARTINS, cujos excertos transcrevo:

**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.**



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**Como é sabido, o PIS foi instituído pela Lei Complementar 770, 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 770, 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 decretos-leis 2445/88 e 2449/88, com o que afastou a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes.**



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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 : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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:



Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

***"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 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.***

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

***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).***

**E, mais adiante, de forma lapidar, o insigne parlamentar concluí:**

***“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***

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

***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.**

**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**

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**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)**

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

**O PIS, contudo, afastados os malsinados decretos-leis, à evidência, foi recepcionado pela atual Carta Política, como aliás assim já proclamou a Suprema**

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**Corte, pelo que a alegação de sua inconstitucionalidade, tal como pretendido pela recorrente, não procede.**

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

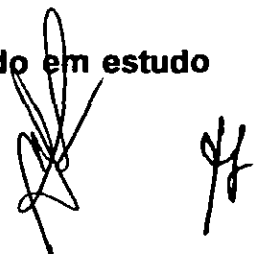
**É que, na sistemática da Lei Complementar nº 7/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no § único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:**

***“Art. 6º - A 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 imponível da contribuição.**

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

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is larger and more stylized, while the second is smaller and more compact.

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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

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

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

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

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

***“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 mensurável 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; 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).***

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

***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”, mas simplesmente diria: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior”.**

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

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 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).***

**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 cálculo, que efetivamente somente veio a ser alterada com o advento da

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

**MP 1212/95, ainda não convertida em lei, que vem sendo sucessivamente reeditada.**

**Que a regra inserta no referido parágrafo único do artigo 6º da LC 7/70 é extravagante não se discute. Mas daí dizer-se que se trataria de mero prazo de pagamento vai um longo caminho, não sendo demais transcrever-se, uma vez mais, a lição de Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves:**

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

***Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.***

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

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

Processo nº : 10945.003149/99-84  
Acórdão nº : 107-05.927

Considerando-se que guardam íntima relação com o processo em trâmite as decisões proferidas nos votos dos relatores destacados, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento do IRPJ e IR FONTE do ano calendário de 1994, bem como o lançamento do PIS/FATURAMENTO DE AMBOS OS ANOS CALENDÁRIO. Quanto a CSSL, respeitado o prazo nonagesimal , a mesma só poderá ser cobrada a partir de 05/08/94.

Sala das Sessões (DF) , 16 de março de 2000.

  
MARIA DO CARMO S. R. DE CARVALHO