



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13924.000022/99-11
Recurso nº : 119.837
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1994
Recomente : COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS MUNARETTO LTDA.
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 14 de setembro de 1999
Acórdão nº : 108-05.849

Recurso Especial nº RD/108-0.360

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SALDO CREDOR DE CAIXA – APURAÇÃO MENSAL – INTERRUPÇÃO DO SALDO CREDOR A CADA FINAL DE PERÍODO-BASE – É correto o procedimento da apuração do saldo credor de caixa ao não dar continuidade do saldo credor de um mês para o outro, para que não se contamine os meses subsequentes com o saldo credor dos meses anteriores.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO – Deve ser mantido o lançamento de omissão de receita por passivo fictício se o contribuinte não comprovar a existência do valor a pagar ao final do ano ao fornecedor, ou o pagamento no período seguinte.

IRRF – ANO-CALENDÁRIO 1994 – ART. 44 DA LEI 8.541 – PENALIDADE – REVOGAÇÃO – APLICAÇÃO RETROATIVA – PREVALÊNCIA DO ART. 2º DA LEI 8.849/92 – Considerando que o IRRF sobre omissão de receita de acordo com o art. 44 da Lei 8.541 tinha o caráter penal, tanto que abaixo do capítulo IV – Das Penalidades, considerando também que esse dispositivo foi revogado pelo art. 3º, IV, da Lei 9.249, o caráter penal do lançamento deve ser cancelado por força do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, prevalecendo a alíquota para a distribuição de lucros aos sócios previsto no art. 2º da Lei 8.849/92, de 15%.

IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, PIS E COFINS LANÇADOS POR DECORRÊNCIA: A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

PIS FATURAMENTO – LEI COMPLEMENTAR 07/70 – INAPLICABILIDADE DE BASE DE CÁLCULO DE 6 (SEIS) MESES ATRÁS: A norma prevista no art. 6º da LC 07/70 traduz mera fixação de prazo para cumprimento da obrigação (vencimento) e, com status de lei ordinária, foi alterada pela legislação superveniente que reduziu aquele prazo. Prevalência dos prazos fixados pelas Leis 8.218/91, 8.383,91, 8.850/94 e demais normas posteriores à LC 07/70. Precedentes do Poder Judiciário.

Gv

D

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde janeiro de 1997, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS MUNARETTO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a alíquota do IR-FONTE para 15%. Vencidos 1) o Conselheiro José Henrique Longo (Relator), que também admitia a dedutibilidade das contribuições sociais da base de cálculo do IRPJ e cancelava a exigência da contribuição para o PIS; 2) o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira que apenas admitia a referida dedutibilidade e cancelava a exigência da contribuição para o PIS, mantendo a exigência do IR-FONTE; 3) os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Tânia Koetz Moreira que também admitiam a referida dedutibilidade; 4) a Conselheira Marcia Maria Loria Meira que apenas cancelava a exigência da contribuição para o PIS, mantendo exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Lôssio Filho.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LÓSSIO FILHO
RELATOR/DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 9 JUN 2000

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL.

Processo nº : 13924.000022/99-11

Acórdão nº : 108-05.849

Recurso nº : 119.837

Recorrente : COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS MUNARETTO LTDA.

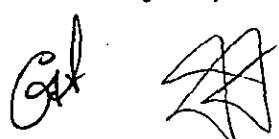
RELATÓRIO

A empresa COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS MUNARETTO LTDA. interpôs recurso voluntário diante da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Foz do Iguaçu, que julgou parcialmente procedente os lançamentos de IRPJ (fls. 238/272), e saber:

- a) Omissão de receitas apurada pelo saldo credor de caixa, tendo procedido a autoridade fiscal a recomposição da conta caixa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 236/237, relativamente aos períodos-base abril, maio, julho, outubro e novembro de 1994;
- b) Omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, período-base de dezembro de 1994;
- c) Glosa de despesas operacionais denominadas "Juros Pagos" pela falta de comprovação, períodos-base de agosto e outubro de 1994.

Como tributação reflexa, foram lançados também Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte (art. 44 da Lei 8.541/92) sobre todos os itens do auto, e PIS e Cofins sobre os itens "a" e "b" acima.

Após diligência acerca do prejuízo fiscal a compensar, pela decisão de fls. 688/702 a exigência fiscal foi parcialmente reduzida, levando em consideração que:



- (i) Com relação à omissão de receita decorrente do saldo credor de caixa, ficou evidenciada a inconsistência dos lançamentos da contribuinte que, para evitar o estouro de caixa, contabilizava ingressos com históricos “Aviso de Lançamento”; porém, ficou demonstrado que a empresa deixou de registrar o adiantamento recebido da Sadia Concórdia S/A, reduzindo assim seu saldo credor em CR\$ 249.196.257,50.
- (ii) Demonstrou-se que o saldo do passivo a seu fornecedor Sojamil era inconsistente, mas, diante da venda efetuada à Sadia de valor quase idêntico, também não contabilizada, manteve-se na contabilidade dois saldos inconsistentes – um ativo e um passivo – devendo ser reconhecido como passivo fictício apenas a diferença superior do passivo, no importe de R\$ 1.708,47;
- (iii) Em face da falta de comprovação dos documentos relativos às despesas financeiras, o item foi mantido integralmente;
- (iv) Os Prejuízos fiscais deveriam ser compensados com a glosa de despesas financeiras.

Inconformada com o “decisum”, a autuada apresentou recurso voluntário com as seguintes argumentações:

- 1) Realmente houve lançamentos indevidos na conta caixa, e é correto o procedimento de estornar a contabilização a débito de caixa relativamente aos registros de cheques de valores inexistentes;
- 2) Porém, os fiscais utilizaram dois valores como saldo inicial de cada mês, já que ao fechar um mês com saldo credor, deveria abrir o mês seguinte com o mesmo saldo e não com um diferente obtido nos livros da recorrente; estaria ocorrendo desse modo múltipla incidência de um mesmo saldo credor que se repetiria nos meses subsequentes;
- 3) Quanto ao passivo fictício, a recorrente reitera suas argumentações de defesa;
- 4) A compensação de prejuízos deveria ser do valor apurado em diligência, ou seja, R\$ 146.435,60 e não R\$ 129.902,63 como determinado pelo julgador monocrático;



Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

- 5) O IRRF relativo à tributação por glosa de despesa financeira, cujo IRPJ e CSL foram reduzidos em face da compensação de prejuízo, também deve ser cancelado em razão de ser impossível atribuir transferência de recursos aos sócios e de ser exigência decorrente;
- 6) O adicional do IRPJ de 10% relativo ao período-base 10/94 deve ser reduzido, uma vez que houve redução parcial da base tributável;
- 7) Devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ os valores correspondentes ao PIS, COFINS e CSSL;
- 8) Para os itens de omissão de receita (saldo credor de caixa e passivo fictício), deveria ser aplicado apenas e tão somente o IRRF, pois o artigo 44 da Lei 8.541/92 determina a incidência do imposto, exclusivamente na fonte, sobre a receita omitida, não cabendo o IRPJ;
- 9) O IRRF como um todo não pode ser exigido, porque não se demonstrou a distribuição dos valores, está sendo utilizado como penalidade contrariando o art. 3º do CTN, e por ser penalidade foi revogado pelo art. 36, IV, da Lei 9.249/95;
- 10) No cálculo do PIS deveria ter sido observado o prazo de 6 meses entre o fato gerador e a base de cálculo estabelecido na Lei Complementar 7/70;
- 11) Os juros sejam de 1% a.m., e não a taxa SELIC.

As fls. 727/732 consta ofício da Vara Federal de Guarapuava determinando que o recurso voluntário fosse recebido e processado independentemente do depósito recursal.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Os autos apresentam os requisitos formais para apreciação do recurso voluntário e portanto dele tomo conhecimento.

É interessante observar que o recurso de ofício foi apreciado nesta Câmara e foram ventilados os dois itens relativos à omissão de receita (recurso ex-officio 119.171), e que, tendo permanecido saldo dos lançamentos, a mesma matéria – nesses tópicos – volta para julgamento.

Quanto à Omissão de Receitas apuradas por saldo credor de caixa, deve-se partir da afirmação expressa da recorrente de que houve lançamentos indevidos na conta caixa. Assim, a reconstituição da conta caixa é de rigor.

O questionamento da recorrente é apenas da sistemática adotada pelos fiscais, ao utilizarem dois saldos iniciais para cada mês: um do fechamento do mês anterior na reconstituição do caixa, e outro do livro caixa da recorrente.

Não é bem isso que ocorreu na reconstituição do caixa. A verdade é que os fiscais procuraram isolar as faltas com o estouro de caixa de um mês para outro; assim, em vez de dar continuidade ao saldo reconstituído de um mês para elaboração do próximo, caso em que haveria a continuidade do estouro do 1º mês no 2º mês e daí por diante, a fiscalização verificou os saldos credores mês a mês adotando como saldo inicial do caixa de cada mês aquele informado pela própria recorrente.



Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

Poderia sim ter sido adotado saldo inicial ZERO, porque com o estouro do mês anterior e a respectiva tributação sobre essa omissão de receita, não haveria nenhuma disponibilidade. Mas, adotando uma postura benéfica ao contribuinte, a fiscalização aceitou o saldo inicial do livro caixa, o que lhe oferece certamente uma vantagem de iniciar o mês com um montante que se sabe não existir já que o mês anterior teve saldo credor.

Enfim, não houve continuidade do saldo credor de um mês nos subsequentes. Demais disso, o valor estornado pela decisão monocrática, relativo ao primeiro mês, não suporta os saldos credores dos meses subsequentes, pois o valor reconhecido é inferior ao saldo credor do primeiro mês.

No tocante ao Passivo Fictício, a recorrente não trouxe novos argumentos ou provas, mas apenas reiterou suas razões de defesa. Entendo que deva ser mantida a decisão monocrática neste item, que muito bem o apreciou.

De mais a mais, a recorrente em nenhum momento demonstrou que pagou no período seguinte (1995) o saldo de R\$ 1.708,47 junto à Sojamil.

Quanto à Compensação de Prejuízos, da base tributável relativa à glosa de despesa financeira, merece razão o julgador de 1º grau, porque o valor pleiteado pela recorrente de R\$ 146.435,60 era atualizado até 31/12/94, enquanto que a compensação autorizada ocorreu nos meses de agosto e outubro de 1994. Assim, reconheço como devida a deflação de dezembro a tais meses, resultando num saldo a compensar de R\$ 129.902,63.

Por outro lado, quanto ao IRRF, já ficou decidido nesta Câmara que o dispositivo do art. 44 da Lei 8.541 era efetivamente uma penalidade para o contribuinte que omitia receitas, com um percentual além do tributo normalmente exigido na distribuição de lucros da pessoa jurídica e seus sócios.



Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

A conclusão se confirma pela própria localização do dispositivo no corpo da Lei, isto é, abaixo do Título IV – Das Penalidades.

Ora, tendo sido esse comando revogado em 1995 (Lei 9.249/95, art. 36, IV), por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser excluído o acréscimo penal do lançamento, permanecendo a tributação vigente para a regular distribuição de lucro, prevista no art. 2º da Lei 8.849/94, da ordem de 15%.

Destarte, o IRRFonte deve ser reduzido pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento).

Não há de ser acatada a argumentação sobre a incidência exclusiva do IRRF, afastando o IRPJ sobre as omissões de receita. O termo “exclusivamente na fonte” previsto no art. 44 refere-se na verdade à tributação da pessoa do sócio, e não da pessoa jurídica objeto da verificação fiscal.

A alegação da recorrente sobre o adicional do IRPJ de 10% relativo ao período-base 10/94, que deve ser reduzido conforme a redução da base tributável, não encontra posição contrária na decisão monocrática e peca, assim, por falta de contraditório. Com efeito, a decisão diminuiu a base tributável daquele período-base, e sobre ele deverá a DRF promover novo cálculo do IRPJ. Assim, por ora, não há que se contestar a incidência ou não do adicional.

A recorrente argumenta ainda que devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ os valores correspondentes ao PIS, COFINS e CSSL.

Antes da análise propriamente dita da correta base de cálculo, não é demais lembrar que, na definição de tributo constante no art. 3º do Código Tributário Nacional, consta expressamente que o instituto não tem caráter sancionatório. Portanto, a penalidade ao contribuinte deve corresponder apenas e tão somente às multas previstas na legislação. Desse modo, o IRPJ e também a CSL devem ser



Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

calculados levando em consideração as normas aplicáveis, ainda que algumas delas prevejam o abatimento de outros tributos também não pagos e objeto de lançamentos decorrentes.

Aliás, esse é o raciocínio aplicado quando em uma fiscalização apura-se receita não tributada e o contribuinte possui prejuízo a compensar. Por que se reconhece a possibilidade da compensação? Porque o AFTN deve reconstituir a parcela do lucro tributável que foi omitida, e aplicar a ela exatamente o complexo de normas jurídicas latentes no momento do fato gerador.

Assim, não vejo diferente a situação em que o agente autuante tenha verificado omissão de receita e faça lançamentos de IRPJ, CSL, COFINS e PIS; a penalidade está na multa de ofício e nos juros de mora, e não na apuração da base de cálculo do tributo, sem considerar exclusões ou abatimentos constantes em lei.

Não cabe ao agente da administração, nem ao julgador, estabelecer obrigação fiscal além do que está previsto na legislação. Ainda que se perceba a intenção de sonegar tributos, não se pode exigir do contribuinte prestação maior do que a lei estabelece. A sanção para a fraude, simulação, má-fé está na multa e, a partir de 1990, na tipificação de uma das hipóteses de crime fiscal; mas nunca no tributo em si.

O tributo nasce pelo acontecimento da hipótese legal no mundo fenomênico, e não pelo descumprimento de qualquer norma jurídica.

Porém, o art. 179 do RIR/94 prevê que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real correspondente ao período-base de incidência. O lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR (art. 193). Por outro lado, a receita líquida – necessária para obtenção do lucro bruto, início da apuração do lucro líquido – corresponde à receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre as vendas (Decreto-lei 1.598/77, arts. 11 e 12; Lei 6.404/76, art. 187, II).

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

Dessa forma, deve ser atendido o disposto no art. 16 do Decreto-lei 1.598/77, que estabelece que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, devendo ser excluídas da dedutibilidade as multas por infrações fiscais e a própria provisão para o IRPJ (art. 282, RIR/94).

A proibição de dedutibilidade dos tributos ou contribuições enquanto não pagos (Lei 8.541/92, art. 7º, e RIR/94, art. 283) que vigorou até a edição da Medida Provisória 812/94 (convertida na Lei 8.981/95, art. 41), que restabeleceu o regime de competência para a dedutibilidade das despesas com tributos, não há de prevalecer. Com efeito:

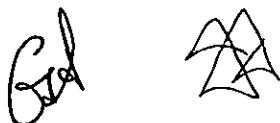
A obediência ao regime de competência para a escrituração é fixada pelo art. 177 da Lei 6.404/76, que reza:

“Art. 177 – A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.” (grifou-se)

O Decreto-lei 1.598/77, com propósito de fazer valer as normas instituídas pela Lei 6.404 no campo tributário, também estabeleceu o regime de competência para receitas e despesas, expressamente ou fazendo remissão ao disposto na lei comercial (arts. 6º § 6º, 7º e 65, XI). Aliás, a Lei 6.404 é o vetor da apuração do lucro da pessoa jurídica, como se vê do art. 220, § 1º do RIR/94.

O regime de competência deve ser aplicado tanto para receitas como para despesas, para o fim de obter-se a adequada apuração do resultado da empresa. Veja-se a lição da Equipe de Professores da FEA da USP:

“Uma adequada comparação entre despesas e receitas de cada exercício, para a apuração de resultado, é conseguida através da adoção do regime de competência de exercícios,



que refletirá nas demonstrações Balanço e Resultado do Exercício a situação mais próxima possível do real.¹"

Américo Oswaldo Campiglia, fazendo referência a Donald A. Corbin autor do livro "Accounting and economic decisions", elenca os Princípios contábeis, dentre os quais:

"Competência do exercício. O método de se determinar o resultado do exercício através da apropriação de todas as despesas incorridas durante o período de tempo que lhes corresponda, contra todas as receitas pertinentes a esse mesmo período, quer tenha havido ou não a realização em dinheiro (pagamentos e recebimentos) dos respectivos valores. A imputação periódica é a característica fundamental da conceituação do regime de competência dos exercícios que assim adquire uma individualidade própria, transcendendo, em sua abrangência, a anualidade do calendário civil e o chamado 'regime de caixa'.²"

Assim, entendo que a CSL, bem como as demais contribuições que influenciam a apuração do lucro, devem ser consideradas como despesa para apuração da base de cálculo do IRPJ (nos termos da IN 198/88, item 7), pois constatados conjuntamente, bem assim devem ser considerados na apuração do lucro líquido os tributos incidentes sobre o faturamento, como vem decidindo o 1º Conselho de Contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - 1- Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejuízo na decisão do processo relativo à contribuição.

2- Excluem-se do resultado do exercício, para determinação da base de cálculo da exigência, o valor da própria Contribuição Social, do PIS e do FINSOCIAL, lançados de ofício. (Acórdão nº : 107-04.305).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.

¹ Contabilidade Introdutória, Sérgio de Iudícibus e outros, Atlas, 6ª edição, 1985, págs. 75/76.

² Introdução à Hermenêutica das Demonstrações Contábeis, Atlas, 1997, págs. 28/29.

6/2

AS

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

Alusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente. (Acórdão n.º: 103-18.010)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição devida. (Acórdão nº: 103-18.907)

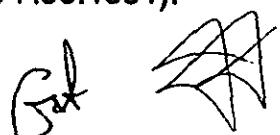
No lançamento do PIS não foi considerado o período pleiteado pela recorrente entre o fato gerador e a base de cálculo, para efeito de início de correção monetária.

Em que pesem as já conhecidas manifestações dos integrantes desta Câmara, não vejo como prevalecer o entendimento de que o legislador da Lei Complementar 7/70, ao redigir o art. 6º, parágrafo único, pretendeu dizer prazo para pagamento em vez de base de cálculo retroativa a 6 meses, como expressamente constou.

É certo que a interpretação deve levar em conta, a princípio, que o legislador não é técnico especializado em Direito Tributário e que os textos legislativos devem ser entendidos de maneira sistemática para a construção da verdadeira norma jurídica. Mas, ao deparar com comandos precisos e objetivos com referência a institutos jurídicos específicos, como é caso da base de cálculo retroativa do PIS, frente ao fato gerador, prevista na Lei Complementar 7/70, não se pode aceitar a argumentação de que não era bem isso que o legislador quis dizer.

Portanto, tenho para mim que ao aplicar as normas da Lei Complementar 7/70, deve ser observado também o distanciamento entre base de cálculo e fato gerador. Assim a exigência merece ser cancelada.

Por fim, requer a recorrente que sejam aplicados juros de 1% a.m. e não a Selic. Mas, nada há que acrescentar à decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991).



Como é de notório conhecimento, o órgão responsável pela guarda da Constituição Federal brasileira, o STF, já decidiu que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Carta Magna, pois, seu dispositivo que limita o instituto ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Veja-se a jurisprudência firmada sobre essa questão:

"DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o "caput" e seus incisos do mesmo dispositivo..." (STF pleno, MI 490/SP).

Ademais, o Código Tributário Nacional prevê que os juros moratórios serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispor de modo diverso (art. 161, § 1º). No caso, a lei (MP 1.621) dispôs de modo diverso, devendo, pois, prevalecer.

Note-se que a mesma questão de direito ora em análise foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 493-0), que versava sobre a inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Referencial - TR.

Nos autos da ADIN, a Corte Suprema afastou a utilização do referido Indexador como fator de correção monetária, por entender que a TR não refletia a real variação do poder aquisitivo da moeda, mas as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo.

Ou seja, a TR indicava percentuais mais elevados que a verdadeira inflação do período. Entretanto, nenhum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade foi aceito em relação à sua incidência como juros de mora, que limitou-se, é claro, ao período de agosto a dezembro de 1991, como reconhece a própria Secretaria da Receita Federal (IN 32/97). As decisões judiciais confirmam o entendimento:

"(...) VI - O art. 30 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, teve a TRD como juros de mora, alterando, desse modo, o art. 9º da Lei 8.177, de 1 de março de 1991. Como

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

juros de mora, nenhuma ilegalidade ou constitucionalidade há. O que não se pode é aplicar a TR como fator de correção. Assim decidiu o Supremo, em liminar, ao julgar a ADIn nº 493-0, Relator Ministro Carlos Mário Velloso." (3º T. do TRF da 1ª R., AC 96.014069/MG, DJU 17.02.1997, pág. 6661, grifou-se).

Assim, concluo que não há qualquer constitucionalidade ou ilegalidade no cálculo dos juros de mora efetuado pelo AFTN autuante.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para o fim de:
a) reduzir a base de cálculo do IRPJ com os valores da CSL lançada, bem como das contribuições incidentes sobre o faturamento, lançados no auto de infração; b) reduzir a exigência ao Imposto de Renda na Fonte para que seu cálculo seja efetuado com alíquota de 15%; c) cancelar a exigência do PIS.

Sala das Sessões - DF, em 14 de setembro de 1999


JOSE HENRIQUE LONGO
[Handwritten initials/initials below the signature]

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: NELSON LÓSSO FILHO – relator designado.

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênia para dele discordar quanto a aplicabilidade das normas contidas na LC nº 07/70 para a definição da base de cálculo do PIS, após a declaração de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal dos Decretos 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e a dedutibilidade, na apuração do lucro real, de tributos e contribuições lançados de ofício.

Quanto ao fato gerador do PIS e a formação de sua base de cálculo, levando em consideração o faturamento do sexto mês anterior, entendo que a declaração de constitucionalidade dos Decretos nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, não significou o retorno à forma de apuração prevista na Lei Complementar nº 07/70, com abandono da legislação superveniente que alterou a forma de apuração de sua base de cálculo e vencimento.

Vejo que há entendimento pacífico no Poder Judiciário no sentido de que as normas legais que fixam vencimento de obrigações tributárias podem ser alteradas a qualquer tempo, prescindindo de lei para essas mudanças.

Ora a regra contida no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, que previa o prazo de 6 (seis) meses, tratava exclusivamente de prazo para cumprimento da obrigação tributária, bem dizer seu vencimento, não tinha o status de lei complementar, podendo, assim, ser passível de alteração pela legislação

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

superveniente, como efetivamente aconteceu em diversas ocasiões pelas leis nº 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94 e demais alterações posteriores.

Este procedimento encontra respaldo em julgados do Poder Judiciário, de onde extraio:

"PIS – RECOLHIMENTO – REDUÇÃO DO PRAZO – LEI N° 8.218/91 – POSSIBILIDADE:

Constitucional e tributário. Mandado de Segurança. PIS. Lei nº 8.218-91. Redução de prazo de recolhimento. Medida Provisória. Possibilidade.

I - A redução de prazo para recolhimento da contribuição ao PIS é matéria desafeta à estrutura da própria exação, existindo somente após ocorrido o fato gerador, razão pela qual, não sendo exigida lei complementar para essa alteração, não há que se falar em desrespeito ao princípio da anterioridade especial mitigada do § 8º, do art. 195, da Constituição Federal.

II - A questão do prazo para pagamento de tributos constitui-se de política administrativa tributária, não estando, em regra, sujeita aos princípios da legalidade e irretroatividade tributária, podendo o fisco marcar a data limite para o recolhimento quando lhe aprouver, sendo-lhe facultado, ainda, conceder antecipações com descontos ou mesmo parcelamentos do crédito já constituído (CTN, Art. 160, Parágrafo único)

III - Remessa oficial provida". (Acórdão unânime da 3ª Turma do TRF da 3ª Região – REO 134.968 – SP, DJU de 11.06.97 – In RÉPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA nº 15/97 – pág/346 – verbete 1/11264)

Além disso, encontro também em julgado do Supremo Tribunal Federal, aplicável ao caso, *in verbis*:

"ICMS – ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE RECOLHIMENTO – DECRETO N° 33.707/91 – SP – LEGALIDADE.

ICMS. Decreto nº 33.707/91 – SP: antecipação do prazo de recolhimento. Alegada ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e da vedação de poderes legislativos.

Não se comprehendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto nº 33.707/91, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido". (Acórdão unânime da 1ª Turma do STF – RE nº 203.684-6 SP- Rel. Ministro Iamar Galvão – DJU 12.09.97 – in RÉPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA nº 23/97, pág. 557, verbete 1/11690)

Esta matéria já foi colocada em exame nesta Câmara, que por sua maioria decidiu por meio do acórdão nº 108-05.552, da lava do Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, que a declaração de inconstitucionalidade que atingiu os

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

Decretos 2.445 e 2.449, de 1988, não afetou as alterações posteriores na legislação do PIS que versavam a respeito de vencimento e formação de base de cálculo.

Pela clareza de suas razões, peço vênia ao ilustre Conselheiro para aqui transcrever parte de seu voto:

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

a) dimensionar a intensidade da materialidade – quanto mais faturamento, maior deve ser a quantidade do tributo a ser pago;
b) identificar 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 acréscimo constitucional, como se extrai do § 2º, do art. 145, da Magna Carta."

Essa demonstração é por demais suficiente para revelar o desconcerto da tese impugnada. Se a materialidade da incidência – ou, o fato gerador na linguagem corriqueira – é o faturamento de julho, a base de cálculo tem necessariamente que medir o faturamento de julho para revelar o quanto a ser pago, e não o faturamento de janeiro, pois a unidade de medida não pode estar dissociada da própria matéria a ser mensurada."

Assim, entendo estar correta a exigência do PIS na forma como foi efetuada, devendo ser mantida a exigência quanto a este item.

A outra matéria diz respeito à dedutibilidade, na apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica exigido de ofício, do PIS, da Cofins e da Contribuição Social Sobre o Lucro decorrentes do lançamento daquele imposto.

O tratamento tributário a ser dado a estas dedutibilidades deve levar em consideração apenas os valores constantes da escrituração contábil e devidamente declarados pela contribuinte, não se adequando a situações de apuração de infrações

Processo nº : 13924.000022/99-11
Acórdão nº : 108-05.849

onde receitas não foram escrituradas e por consequência ocorra uma redução indevida do resultado do exercício.

As despesas tributárias são dedutíveis no período-base a que competirem, procedimento inaplicável a situações nas quais a fiscalização apura valores subtraídos à tributação, o que afronta, também, o regime de dedutibilidade de tributos previsto no art. 225 do RIR/80, aplicável apenas para as incidências contabilizadas e declaradas, não se adaptando ao lançamento de ofício, possível de ser impugnado, que pode ser alterado e até mesmo cancelado, não cabendo a base de cálculo do imposto de renda a situação de ser precária nem condicionada à futura deliberação.

O princípio da competência dos exercícios, estampado na legislação tributária, não pode ser alterado por nenhuma das partes envolvidas na obrigação tributária, sujeito ativo ou passivo, porque que, em relação aos tributos, está vinculado ao momento da ocorrência do fato gerador, sendo que só a lei tem o papel de fixar o exato momento do nascimento da obrigação.

Devendo, portanto, ser negada a solicitação da empresa quanto a dedução na base de cálculo do imposto de renda, lançado de ofício, dos tributos e contribuições exigidos nos lançamentos decorrentes do IRPJ.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso para:

- 1- não acatar a solicitação da empresa quanto ao fato gerador e vencimento do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior;
- 2- não aceitar a dedutibilidade, na apuração da base de cálculo do imposto de renda, das contribuições e PIS exigidos de ofício.

Sala da Sessões, DF, 14 de setembro de 2000

Nelson Lôssio Filho - Relator designado.