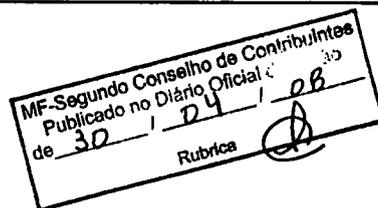




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10120.000731/2003-01  
Recurso nº 125.260  
Matéria Contribuição para o PIS/Pasep  
Acórdão nº 204-01.526  
Sessão de 26 de julho de 2006.  
Recorrente DROGAFARMA COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
Recorrida DRJ em Brasília - DF



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 06 / 03 / 08  
Mária Luz Mar Novais  
Mat. Sijae 91641

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/1998 a 30/11/2002

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. APLICAÇÃO IMEDIATA DE DECISÃO DO STF EM CONTROLE DIFUSO NÃO ESTENDIDA POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Até que o Congresso Nacional estenda a todos os contribuintes os efeitos de reiteradas decisões proferidas, *incidenter tantum*, pelo STF, permanecem aplicáveis as disposições ali apontadas por inconstitucionais, em decisões proferidas no controle difuso de constitucionalidade, a teor do que dispõe o Decreto nº 2.346/97.

PIS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS OBTIDOS. Os descontos obtidos integram a base de cálculo da contribuição, na forma definida pela Lei nº 9.718/98. Para tanto, é indiferente designá-la como recuperação de custos ou despesas ou como receita financeira.

CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. A concomitância da discussão no Poder Judiciário implica em renúncia à instância administrativa de julgamento.

**Recurso Voluntário Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz (Relator), Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan que davam provimento parcial ao recurso para excluir as receitas de

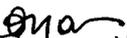
Processo n.º 10120.000731/2003-01  
Acórdão n.º 204-02.526

aluguéis e descontos recebidos. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

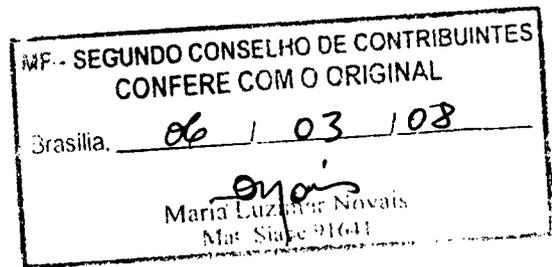
  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Relator-Designado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. <u>06 / 03 / 08</u>
 Maria Luzimar Novais M. Supl. 21611

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Drogafarma Comércio e Participações. Ltda. contra decisão da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília-DF, que julgou procedente o lançamento consubstanciado em auto de infração lavrado para formalizar exigência de PIS, relativa aos períodos de apuração compreendidos entre 31/10/1997 e 31/12/1997.

Os fatos assim descritos no relatório que compõe a decisão recorrida:

*Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração em virtude de apuração de diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente aos períodos de apuração compreendidos entre os meses de outubro a dezembro/1997 (fls. 115 a 120).*

*O valor do crédito tributário apurado perfaz um total de R\$ 103.689,67, correspondendo ao valor da contribuição principal, acrescido de multa e juros de mora. (fls. 115)*

*A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 117/118 e 120.*

*A contribuinte impugna (fls. 128 a 143) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:*

*1. Preliminarmente, é nulo o auto de infração porque: (1) O MPF não foi prorrogado e nem lhe foi cientificado de que haveria prorrogação; (2) O auto de infração não foi lavrado no estabelecimento da Impugnante; (3) Os Auditores-fiscais são agentes incapazes, destituídos de habilitação técnica, para proceder perícia e auditoria contábeis, atos privativos de contador/contabilista legalmente habilitado perante o CRC; (4) Não foram feitos a Intimação para Esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração e o Termo de Início de Fiscalização;*

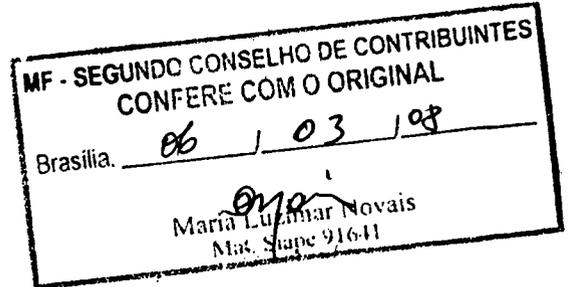
*2. Não se pode configurar infração sujeita à autuação o exercício do Direito do contribuinte amparado por decisão judicial, e mesmo que admitido o lançamento, não pode o fisco aplicar multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, conforme dispõe o art. 63 e parágrafos da Lei 9.430/96, sem falar de seu caráter confiscatório;*

*3. Por cautela, demonstra a total inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança do PIS sob a égide dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, sendo exigível exclusivamente à alíquota e base imponible fixadas nas Leis Complementares 07/1970 e 17/1973, inclusive, o recolhimento deveria ser feito com base no faturamento do sexto mês anterior.*

A DRJ em Brasília-DF manteve o lançamento, em decisão assim ementada:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/10/1997 a 31/12/1997*



*Ementa: Preliminares de Nulidade:*

*1 - Mandado de Procedimento Fiscal - MPF*

*Não cabe ao contribuinte alegar que não teve ciência da prorrogação do mandado de procedimento fiscal, bem assim que não lhe foi entregue o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação quando colaborou com o andamento dos trabalhos de fiscalização, pois, tendo dívida acerca da prorrogação, poderia ter se socorrido da via administrativa ou judicial como forma de obstar a atuação do agente fiscal desconforme com os atos emanados da Secretaria da Receita Federal.*

*No mais, a Portaria n.º 3.007/2001 não exige a oposição de ciência do sujeito passivo naquele demonstrativo.*

*2 - Local da Lavratura do Auto de Infração*

*O entendimento do art. 10º do Decreto n.º 70.235/72 é no sentido de que o auto de infração será lavrado onde a falta foi constatada, nada impedindo, portanto, que ocorra a lavratura no interior da repartição.*

*3 - Habilitação do Agente Fiscal para Exame Contábil*

*Os AFRF têm competência para a formalização de lançamentos visando à constituição de créditos tributários correspondentes aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e o ingresso na carreira independe de qual o curso superior que possui o agente.*

*4 - Intimação para Esclarecimentos e Termo de Início de Fiscalização*

*Durante o período da auditoria quando são realizados os procedimentos fiscais que antecedem ao ato do lançamento, a fiscalização não está obrigada a cientificar a empresa fiscalizada do andamento dos trabalhos, nem a intimar a empresa para esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração.*

*A preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura de ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração, sendo incabível a alegação de cerceamento da defesa se nos autos existem os elementos de prova necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.*

*Igualmente não pode ser alegada nulidade do lançamento se nos autos consta que a contribuinte tomou ciência do início da fiscalização.*

*Concomitância entre o Processo Administrativo e Judicial*

*Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante a matéria de ação judicial quando o auto de infração seja lavrado antes ou após a interessada ter ingressado em juízo com ação judicial, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.*

*Multa de Ofício*

*Não cabe lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e*

*contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

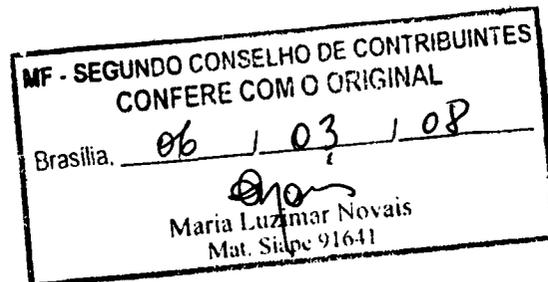
*Lançamento Procedente em Parte*

Contra a referida decisão, a Recorrente apresentou o competente recurso voluntário ora em julgamento, no qual ratificou as suas razões.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. <u>06 / 03 / 08</u>
 Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 916-11



## Voto vencido

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A primeira questão a ser enfrentada no presente recurso voluntário é relativa ao cabimento do lançamento sobre as receitas decorrentes de aluguéis de imóveis e sobre os descontos obtidos, classificados com receita pela fiscalização.

Em 29 de outubro de 1998 (DOU de 30/10/98) foi adotada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998 (DOU de 28/11/98), na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.

A ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 citada foi rejeitada pelo e. Supremo Tribunal Federal que, recentemente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

Somente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, aprovada em sessão do Congresso Nacional, de 1º de dezembro de 1998 e publicada no DOU de 16/12/98, é que foi modificado o artigo 195, inciso I da CF/88, ampliando a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

A exigência das referidas contribuições com base no valor da totalidade das receitas, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (90 dias contados da edição da Medida Provisória nº 1.724, com pretendida observância do princípio da anterioridade mitigada, inscrito no § 6º do artigo 195 da CF/88), ofendeu, portanto, o ordenamento jurídico do país, principalmente porque a vigência e a eficácia das leis estão subordinadas a uma condição prévia de existência e validade em nível jurídico.

Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:

*“Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária - mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida.”(original não grifado)*

No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 (Finsocial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.

Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:

*(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...*

*(...)*

*"Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afastado a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este - acompanhamento, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence".*

No caso da Lei nº 9.718/98, ora sob censura, sequer havia possibilidade de se adotar uma tal interpretação restritiva, se considerado apenas o texto da lei, porque, de acordo com o disposto nos arts. 2º e 3º, andou mal o legislador no sentido de pretender equiparar ao faturamento a totalidade das receitas: exatamente o contrário do que a ele seria permitido, considerada a restrição do art. 195, I da CF/88:

*Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

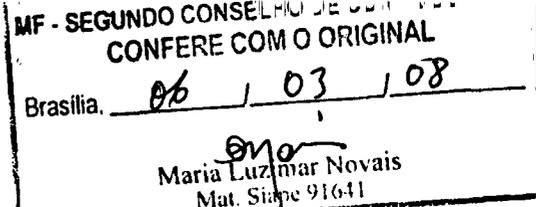
*Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

Somente com a nova redação do inciso I do art. 195 da CF, dada com a promulgação da EC nº 20 (DOU de 16.12.98), é que passou a ser possível a instituição de contribuição social sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, sem a necessidade de observância do art. 154, I (lei complementar, etc.), aplicável por remissão expressa do § 4º do art. 195 da CF (competência residual) para os casos de fontes de custeio não previstas no inciso I.

Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, proposta pelo Presidente da República, integrantes das Mesas do Senado e da Câmara dos Deputados da época ficou consignado que:

*(...) O D.L. nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", conceito este que coincide com o de faturamento, que, para fins fiscais, foi sempre entendido*



*como o produto de todas as vendas... (Revista Dialética de Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, pg. 84)*

Até a edição da malsinada Lei n.º 9.718/98 (que estabeleceu a lógica: faturamento = receita bruta = total das receitas), o conceito receita bruta para fins de PIS e de Cofins foi sempre correspondente ao de faturamento, opinião de consenso nos três poderes da república (a lógica anterior era: faturamento = receita bruta a ele correspondente).

Por outro aspecto, a partir da nova competência outorgada pela Constituição Federal, para a instituição de tributo (as contribuições de financiamento da seguridade social são espécies do gênero tributo) seria necessária a edição de nova lei, sem o que restaria no mundo jurídico, apenas, uma competência outorgada ainda pendente de exercício.

No caso específico, há que se considerar que a EC n.º 20 foi aprovada em sessão do Congresso Nacional de 01.12.98, data posterior à de conversão da Medida Provisória n.º 1.724 na Lei n.º 9.718 (em 27.11.98).

Leo Krakowiak lembra que ... *“o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, já reconheceu que uma regra introduzida na Carta Magna por Emenda Constitucional não convalida vício anterior de inconstitucionalidade. Ao contrário, confirma a inconstitucionalidade do regime anterior ...”* (“Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – “A Contribuição para o Finsocial, as Instituições Financeiras e as Empresas Prestadoras de Serviços, Ed. Dialética, 1997, pg. 152).

O vício originário de inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.

Cumprir observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.

Neste sentido dispõe o Decreto n.º 2.346/97, nestes termos:

*“Art. 1.º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto”.*

Vale destacar que a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária em sede de controle difuso (Recursos Extraordinários n.º 357950, 390840, 358273 e 346084), proferida pela maioria absoluta do Plenário do Pretório Excelso, nos termos do artigo 97 da CF/88 e artigo 101 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, vincula as decisões daquele Tribunal, e retira da norma a presunção de constitucionalidade.

Vejamos a decisão proferida nos autos do RE 191.906-0/SC, no qual o STF define que, além dos efeitos inter partes, a decisão proferida em controle difuso tem o condão de produzir o efeito extra-processual de elidir a presunção de constitucionalidade da lei:

*“Controle incidente de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (Const., art. 97): inaplicabilidade, em outros tribunais, quando já declarada pelo Supremo Tribunal, ainda que incidentemente, a inconstitucionalidade da norma questionada: precedentes. 1. A reserva de plenário da declaração de*

*inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica. 2. A decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos erga omnes, elide a presunção de sua constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário”.*

Assim, a decisão plenária que elide a presunção de constitucionalidade é de observância obrigatória, independentemente da suspensão da lei por Resolução do Senado Federal que, nos dizeres do Ministro Gilmar Mendes “constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos.”<sup>1</sup>

Portanto, deverão ser excluídas da base de cálculo do PIS todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF, o que, no caso específico dos autos, corresponde às receitas decorrentes de “aluguéis” e de “descontos obtidos”.

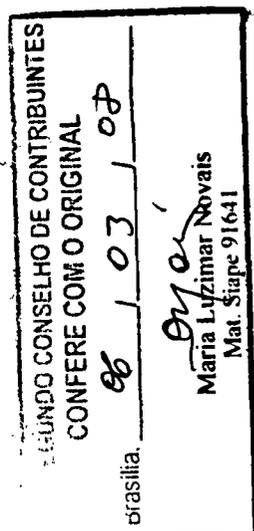
Com relação aos “descontos obtidos”, é importante destacar que estes não têm natureza de receita, tendo em vista que ele corresponde a um redutor do custo de aquisição de um bem ou serviço. A respeito do assunto, vale transcrever os ensinamentos de José Antônio Minatel:

*“Costuma-se marcar com outras tintas o chamado desconto obtido, atribuindo-lhe impropriamente a natureza de receita financeira, via de regra por estar vinculado à liquidação de obrigação por valor abaixo daquele constante no contrato ou no respectivo título. Por decorrer, sempre, de acordo bilateral sob condição, o desconto obtido pelo pagador corresponde ao desconto concedido pelo credor. Se o desconto concedido pelo credor habitou-se considerá-lo como despesa com a função de reduzir a receita originalmente registrada, neutralizando assim os efeitos na apuração do resultado, com a mesma função transplantou-se a técnica para o lado do desconto obtido, passando-se a considerá-lo ‘receita’ unicamente para reduzir o custo anteriormente registrado.*

*Nunca se questionou a prática de considerar esse diferencial ‘receita financeira’, exatamente porque essa classificação tinha em mira a apuração do resultado da entidade empresarial, sendo irrelevante para esse dimensionamento que assim fosse tratado, ou que o valor do desconto obtido viesse contabilizado como redutor do custo originalmente registrado para o bem adquirido, neutralizando, assim, seus efeitos no resultado em ambas as hipóteses.*

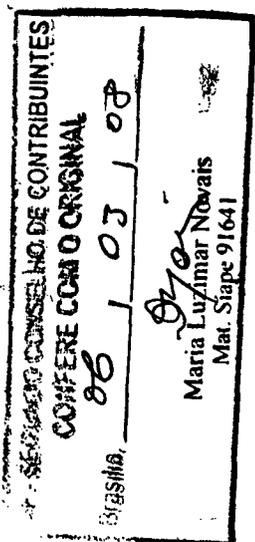
*No entanto, essa cômoda postura já não mais pode ser admitida, pois, a partir da alteração legislativa que toma o conteúdo da realidade identificada pelo vocábulo receita como materialidade suscetível de produzir, isoladamente, a obrigação, ao sujeito que a aufere, de pagar determinada quantia em dinheiro a título de tributo, passa a ser de extrema relevância a depuração dos eventos que contribuem positivamente para a formação do resultado da pessoa jurídica, retirando de cada um deles sua verdadeira natureza jurídica, pois*

<sup>1</sup> MENDES, GILMAR. Controle de Constitucionalidade: Aspectos Jurídicos e Políticos. São Paulo: Saraiva, p.214/216.



estão sujeitos a diferentes conseqüências. Se há desconto obtido na liquidação de obrigação é de bom alvitre ser adotada a técnica de classificá-lo como redutor do custo correspondente, não mais podendo ser tolerada a prática de catalogá-lo com o rótulo de 'receita' para neutralizar encargo anterior registrado a maior, por faltar-lhe os predicados de ingresso, da contrapartida do exercício da atividade, da remuneração de direitos, repetidamente lembrados ao longo desse estudo.

Receita financeira é designação que identifica a remuneração atribuída a investimentos, frutos atribuídos ao capital aplicado com essa expectativa. Não se majora o valor da aquisição de bens e direitos com a expectativa de alcançar vantagem (desconto obtido) quando da liquidação da obrigação correspondente. Se a obrigação é efetivamente liquidada por valor inferior, o custo de aquisição é que resulta retificado para menos, nascendo a receita somente quando do exercício da atividade no sentido de colocar o bem ou direito no mercado. Mercadoria adquirida a prazo por 100 unidades monetárias, com desconto de 5 unidades obtido na liquidação antecipada da obrigação, tem custo final de 95 e não de 100. Por conseqüência, ao ser vendida por 120 revela a existência de receita nesse exato valor, com obtenção de lucro na operação de 25 e não de 20. No exemplo fica mais evidente a impropriedade de tratar-se o desconto obtido como 'receita', pois levaria à apuração de receita de 120 na venda mais 5 na aquisição, majorando indevidamente a base de cálculo das contribuições para 125, quando a receita auferida é só 120" ("Conteúdo do conceito de receita", São Paulo: MP Editora, 2005, pg. 229/230) – grifei e destaquei.



Assim, ainda que a contribuição incidisse sobre a totalidade das receitas, não poderia ser exigida sobre o valor dos "descontos obtidos" pois esses não têm natureza de receita, mas de recuperação de custo.

Além da questão da incidência da contribuição sobre os aluguéis recebidos e os descontos obtidos, a Recorrente argumenta que "a divergência da base de cálculo foi atribuída a compensações indevidas, porquanto concluída a ação judicial com a cassação da liminar (...)". Na realidade, a Recorrente requereu fosse cancelado o auto de infração em relação às compensações efetuadas, tendo em vista que o direito à compensação está sendo discutido por meio de ação judicial em curso. Portanto, a questão das compensações foi submetida à apreciação judicial, o que impede seu conhecimento na instância administrativa.

É que, apesar de autônomas as instâncias, a dupla discussão fere o princípio da jurisdição una, estabelecido pelo art. 5º, inciso XXXV da CF/88, conforme bem apontam Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López<sup>2</sup>.

"Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, têm, reiteradamente, decidido que a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto acarreta a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto<sup>3</sup>, sob o fundamento de que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição uma, estabelecido no art. 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988."

<sup>2</sup> Processo Administrativo Fiscal Federal Anotado, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2004, pp. 207/208.

<sup>3</sup> Notade rodapé dos autores: "Neste sentido, veja-se Ato Declaratório Normativo n° 3, de 14 de fevereiro de 1996, e Portaria n° 258, de 24 de agosto de 2001, art. 26"

E, mais adiante, continuam os renomados autores:

*“A superação da ‘renúncia administrativa’ tem-se verificado, no entanto, quando a matéria já está pacificada pelos tribunais superiores. Nesta hipótese, já que não há dúvidas quanto ao desfecho final da lide judicial e, em respeito à economicidade do processo fiscal, os julgadores administrativos têm conhecido e provido os recursos”<sup>4</sup>.*

Não se pode admitir a discussão concomitante nas esferas administrativa e judicial também em face da possibilidade de adoção de decisões conflitantes, o que seria contrário ao ordenamento jurídico, em razão da insegurança que decorreria de tal situação.

A matéria submetida ao Poder Judiciário não pode ser apreciada no âmbito administrativo, ainda que os motivos alegados para o afastamento da norma sejam diversos. A preclusão diz respeito à matéria e não aos motivos que justifiquem a tese sustentada.

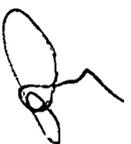
Com estas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência relativa aos descontos obtidos e os aluguéis recebidos, e negar provimento ao recurso na parte relativa às alegadas compensações, tendo em vista que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006.

  
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06 / 03 / 08  Maria Luzimar Novais Mat. Sipe 91641
--

<sup>4</sup> Op. cit. p. 208



VOTO DO RELATOR-DESIGNADO  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Fui designado para redigir o voto vencedor em relação às duas matérias em que o i. Relator original restou vencido, quais sejam, a aplicabilidade dos dispositivos da Lei nº 9.718/98 que alargaram a base de cálculo da contribuição ao PIS para nela incluir as demais receitas excedentes às de vendas de mercadorias e/ou de serviços, cuja inconstitucionalidade foi recentemente definida pelo STF em ação individual. Também quanto à incidência da contribuição, assim determinada, sobre os descontos recebidos eis que considerados receita financeira.

Sobre o primeiro ponto, o que avulta é a obrigatoriedade de observância do quanto dispõe o Dec. 2.346/97. Este ato regulamentar, em seu art. 1º estabelece:

*Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

*§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.*

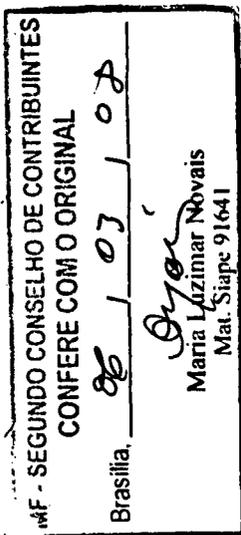
A simples leitura do dispositivo não deixa dúvida de que a decisão que deve ser imediatamente seguida é aquela que beneficia a qualquer contribuinte sem mais possibilidade de revisão. Quando a decisão tenha sido proferida em caso concreto, entretanto, seus efeitos beneficiam apenas àquele contribuinte integrante da lide. Para que outros contribuintes sejam alcançados, uma de duas providências já tem de ter ocorrido: ou o Senado expede a Resolução prevista na Carta Magna ou o Presidente da República assim o determina aos integrantes da administração.

Notório que nenhuma das hipóteses ainda ocorreu, até pelo pouco tempo transcorrido.

Destarte, não podendo afastar a aplicação da norma sem decisão favorável ao contribuinte, voto pelo improvimento de seu recurso no tocante à exigibilidade dos valores incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS pela Lei nº 9.718/98.

Estabelecido, em decorrência, que a base de cálculo do PIS deva ser considerada a totalidade das receitas obtidas, dúvida igualmente não cabe quanto ao alcance das receitas cuja exclusão o voto vencedor considerou válida.

Com efeito, embora possam não constituir o objeto social da empresa e, assim, não ter o caráter de receita operacional, é indiscutível que os aluguéis recebidos constituem receita e devem ser tributados. Aliás, quanto a esse caráter não houve qualquer



questionamento, seja por parte do recorrente seja pelo relator. A única razão para que não fossem incluídas decorria de sua interpretação de que a decisão do STF devia ter imediata aplicação.

Diferente se mostra, todavia, a matéria atinente aos descontos obtidos. E a razão é que o Dr. Flávio defendeu a idéia de que sequer receitas seriam, de modo que mesmo que se entenda aplicável a Lei 9.718/98 não deveria recair tributação pelo PIS sobre eles. Considera ele que estaríamos tratando de "recuperação de custos", não equivalentes ao conceito de receita, e, por isso, excluída da tributação.

Quanto a isso também divirjo. É que esta Câmara tem debatido à exaustão a questão da incidência da Cofins, na sistemática instituída pela Lei nº 9.718/98, sobre variações patrimoniais aumentativas que não se enquadrem exatamente num conceito restritivo de receita auferida. Há, basicamente, duas correntes, uma apregoando a aplicação pura e simples do conceito contábil de receita, isto é, qualquer contrapartida de variação patrimonial aumentativa do ativo ou diminutiva do passivo; e outra que propugna pela necessidade de se ultrapassar a noção contábil de receita para se buscar uma conceituação jurídica específica para efeito daquela tributação.

Ao examinarmos questões desse tipo ficou vencedora a tese do respeito estrito ao conceito contábil no que disse respeito à tributação das variações cambiais.

Em outros recursos chegou-se a levantar a discussão da tributação ou não de "recuperações de despesas", não identificáveis exatamente com novas receitas, mas se pôde passar ao largo da questão ao se descaracterizar os ingressos discutidos de tal condição. Em suma, pôde-se afirmar tratar-se de receitas e não de recuperação de despesas, o que dispensou o exame mais profundo sobre a tributação destas.

No presente processo, entretanto, impossível fugir ao tema. Isso porque o valor ora ingressante não se embute no preço, mas é devolvido pelo seu anterior titular, que reconhece a incorreção. Vale dizer que contabilmente não se justifica o estorno do valor anteriormente reconhecido como despesa, de vez que o lançamento contábil não estava errado, mas sim de fazer um novo lançamento ao qual se pode denominar, não sem alguma impropriedade, de "recuperação de despesas ou de custos".

Embora o entendimento por nós mantido de que a conceituação de receitas da Lei nº 9.718/98 é exclusivamente contábil e nesta conceituação não há distinção entre receitas e recuperação de despesas, entendemos que o estudo das exclusões previstas no seu artigo 3º ajuda a esclarecer o ponto. Vejamos.

O art. 3º diz (com negrito do que interessa)

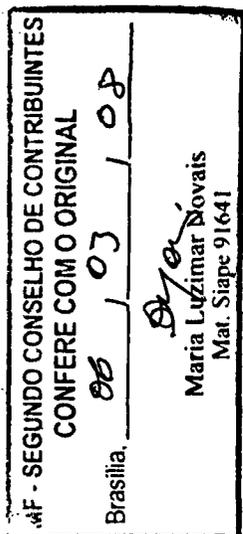
*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

REQUERENTE
ORIGINAL
06/03/08
Mat. Shape 91641
Maria Luzimar Novais



*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

*§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.*

*§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.*

*§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.*

Fica a pergunta: quais são as reversões de provisões e as recuperações de créditos baixados como perdas que não representam novos ingressos de receitas? por que estão elas de fora da tributação?

Entendemos que o critério do legislador foi o da anterior tributação **pela própria Cofins** da receita que agora está sendo **de novo** registrada contabilmente. Explico-me: em meu entender, o dispositivo legal está exclusivamente direcionado à provisão para devedores duvidosos. Como se sabe, quando opera com vendas a prazo, a empresa pode reconhecer contabilmente um percentual de suas receitas como créditos de difícil recebimento. Esse percentual é historicamente conhecido, mas sofre restrição da própria legislação do imposto sobre a renda quando à sua dedutibilidade. Dedutível ou não, a empresa pode reconhecê-lo contabilmente. No momento desse reconhecimento, portanto, registrará uma despesa como contrapartida da constituição da provisão (esta conta ativa com saldo credor que reduz o montante dos créditos de clientes). Obviamente, por se tratar de uma despesa, nenhuma influência traz sobre a base de cálculo da contribuição. Por exemplo, se o total das vendas a prazo foi de R\$ 100.000,00, mas a empresa reconheceu como de liquidação duvidosa um percentual de 5%, correspondente a R\$ 5.000,00, terá de oferecer à tributação pela Cofins os R\$ 100.000,00 integrais.

Feita essa provisão, duas coisas podem ocorrer. Primeiro, o crédito efetivamente não ser recebido. Findo o prazo de dois anos após o vencimento, a legislação autoriza a empresa a baixá-lo como perda. Nesse momento, nenhum efeito se opera sobre o resultado: simplesmente se diminuem simultaneamente as contas patrimoniais de clientes e da própria provisão. Naturalmente, o transcurso desse prazo não impede que a empresa continue a buscar o recebimento do seu direito. Quando isso ocorre, estamos enfim no lançamento excepcionado pela lei da contribuição: recuperação de créditos baixados como perdas. Como procede a empresa?

Ingressando em seu caixa um valor, há de creditar uma conta como contrapartida desse lançamento a débito. Como já não há mais esse valor na conta clientes, baixado que foi, só lhe resta abrir uma conta de resultado, que pode chamar como quiser,

recuperação de créditos, recuperação de despesas, de custos ou receita, tanto faz; em qualquer caso, ela espelha a contrapartida de um aumento em seu ativo (entrada de dinheiro). Acontece que essa entrada de dinheiro já foi integralmente tributada pela Cofins – lembremos que a empresa teve de oferecer à tributação os R\$ 100.000,00. Tributá-lo novamente seria exigir a Cofins sobre R\$ 105.000,00 numa operação em que, de fato, só houve receita de R\$ 100.000,00.

O mesmo ocorre quando o crédito é quitado dentro do prazo de dois anos. A empresa, então, tem de “reverter a provisão”. E o que isso significa? Exatamente debitar aquela conta e, novamente, creditar uma conta de resultado. Também aqui o nome não importa; o que interessa é que esse valor já foi integralmente oferecido à tributação.

Não vislumbramos outra provisão a que o dispositivo se aplique, mas se houver, desde que a condição básica se cumpra, consideramo-lo igualmente aplicável.

Assim, parece-me que:

1. o legislador da 9.718/98 pretendeu sim tributar pela Cofins toda e qualquer contrapartida de variação patrimonial aumentativa. Não pretendeu incluir na base de cálculo da contribuição apenas “receitas” no sentido restritivo que alguns pretendem dar ao termo. Se assim o fosse, por que excluiria uma coisa que nem sequer é receita?

2. excluem-se daquelas variações apenas as exaustivamente enumeradas no §2º do seu artigo 3º, cuja aplicação requer que a variação ora em discussão (seja qual for o nome que possua), já tenha sido tributada pela própria contribuição.

Coerentemente, só podemos entender que “recuperações de despesas” outras, que não tenham sofrido anteriormente a incidência da contribuição, estão sim incluídas na base de cálculo da Cofins. E isso se aplica perfeitamente ao registro de “descontos obtidos”.

De imediato não há que se cogitar em receita já tributada. O que se tem aqui é uma obrigação, um pagamento a ser feito, devidamente registrada no passivo da empresa, sobre a qual ela conseguiu uma redução. Terá, portanto, um desembolso menor quando a quitar. O registro contábil dessa redução é, para todos os efeitos contábeis, uma receita: reduz-se o passivo sem contrapartida no ativo.

Normalmente, o fato gerador desse desconto é a antecipação no pagamento, o que a caracteriza como receita financeira, pois corresponde a uma redução dos juros embutidos pelo fornecedor na venda a prazo praticada. Mas isso é irrelevante diante do comando do § 1º do mesmo art. 3º da Lei nº 9.718/98, acima citado.

Destarte, mesmo que não se conceitue como receita financeira, receita é, e como tal há de ser tributada pela Cofins e pelo PIS por não ter sido excepcionada no citado § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>06</u> / <u>03</u> / <u>08</u>
 Maria Luzmar Novais Mat. SIAPE 91641