



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10247.000105/2004-61
Recurso nº	136.877 Voluntário
Matéria	Compensação de crédito de IPI com débitos de terceiros
Acórdão nº	204-03.080
Sessão de	11 de março de 2008
Recorrente	JARI CELULOSE S/A
Recorrida	DRJ em Belém/PA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/2004

PIS. DECADÊNCIA.

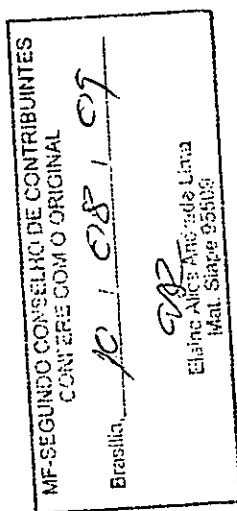
O prazo para a constituição de crédito tributário de PIS é de 05 (cinco) anos, contado da data de ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

RECEITAS FINANCEIRAS. PERÍODO DE VIGÊNCIA DA SISTEMÁTICA DAS LEIS COMPLEMENTARES N.ºs 7/70 e 70/91. NÃO INCIDÊNCIA.

A base de cálculo da Cofins e do Pis, durante o período de vigência das Leis Complementares n.ºs 7/70 e 70/91, era o faturamento mensal, que compreendia a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços, não englobando as receitas financeiras.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A base de cálculo do PIS e da Cofins corresponde à totalidade do faturamento, nos termos fixados pelas Leis Complementares n.ºs 7/70 e 70/91, devendo ser excluídas todas as outras receitas que não correspondam ao faturamento da empresa. A aplicação do entendimento inequívoco do e. Supremo Tribunal Federal manifestado nos RE's n.ºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084 é medida de rigor, nos termos do que dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/97.



PIS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 10.637/2002.
TOTALIDADE DAS RECEITAS.

A base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep nos termos da Lei nº 10.637 é a totalidade das receitas apuradas contabilmente. Para a ciência contábil, configura receita a contrapartida da redução no valor de itens integrantes do Passivo, desde que não haja corresponde aumento no Ativo, como ocorre em repactuações de dívidas contraídas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

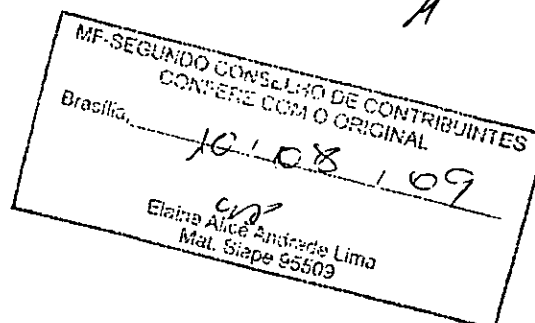
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência pertinente ao crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos até agosto de 1999, inclusive; e II) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para afastar a tributação relativa ao alargamento da base de cálculo referente a fatos geradores ocorridos até novembro de 2002, inclusive. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Henrique Pinheiro Torres quanto ao alargamento da base de cálculo, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan (Relator) e Renata Auxiliadora Marchetti (Suplente); quanto à tributação de "receitas decorrentes de novação". Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor, quanto à tributação de receitas decorrentes de novação. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Renato Soderó Ungaretti.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator-designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Suplente) e Silvia Brito de Oliveira.



Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o Relatório da DRJ em Belém/PA, *ipsis literis*:

“Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração de PIS – Programa de Integração Social, referentes aos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 1999; janeiro a dezembro de 2000; janeiro a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, janeiro, março a junho, agosto, outubro e dezembro de 2003 e março de 2004, que importou na quantia de R\$ 3.552.977,50, que somado aos acréscimos legais atingiu o montante de R\$ 7.398.931,13, datado de 12.08.2004, fls 792 a 814, e tomado ciência em 16.08.2004, no próprio Auto de Infração.

2. A autoridade fiscalizadora descreveu que foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme relatório e planilhas anexas, com base nas Leis 9.718/98, com as alterações da M.P. n.º 1.807/99.

3. Inconformado o contribuinte apresentou impugnação, fls. 820 a 849, através de seu bastante procurador, conforme Instrumento de Procuração, fls 850 e 851, onde aduz em seu favor, em resumo, o seguinte:

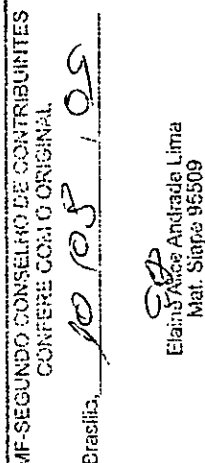
a) que o auto de infração se encontra eivado de inconsistências, tendo em vista que os valores lançados como base de cálculo da contribuição em tela não correspondem aos valores das mesmas contas contábeis existentes na conta Razão correlata, bem como alguns dos lançamentos que foram estornados e que não foram considerados pelo Sr. Auditor;

b) que foi promovido lançamento de crédito tributário alcançado pelo prazo decadencial, encontrando-se assim, extinto;

c) que de outra parte, a defendente foi autuada pela ausência de inclusão na base de cálculo do PIS as Variações Cambiais resultantes das operações de exportação, as quais foram fundamentadas nos termos do disposto no Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal n.º 73/99, desconsiderando assim, a isenção a esta contribuição prevista na M. P. n.º 2.158/35, posteriormente transformada em imunidade quando da edição da EC n.º 33/2001;

d) também incluiu na base de cálculo da exação o ajuste contábil realizado pela defendente nos meses de setembro e dezembro de 2002, resultantes da renegociação de sua dívida bancária com instituições financeiras nacionais, desconsiderando que tal repactuação não implicou em auferimento de qualquer receita por parte da defendente;

e) restaram ainda incluídas na base de cálculo do PIS as variações cambiais positivas à defendente apuradas quando do pagamento de dívidas contraídas no exterior, bem como receitas financeiras auferidas, que para tais inclusões foi aplicado o conceito de faturamento trazido pela Lei n.º 9.718/98, a qual foi editada em contrariedade à Constituição Federal;



f) que quando o auditor procedeu à apuração da base de cálculo que entendeu como válida para exigência do PIS, menciona valores em diversas competências que não correspondem ao informado pela defendente com base em seu livro razão, e apresentou descrição de três contas: n.º 31.172.201 com descrição dos meses de janeiro, março, abril, junho, setembro e outubro de 2003; fevereiro e março de 2004; para a conta n.º 31.163.101 com descrição dos meses de fevereiro a maio de 2003 e para a conta n.º 31.163.129 com descrição dos meses de fevereiro e março de 2003, fl 818;

g) que as inconsistências cometidas chegaram ao absurdo de nas competências de janeiro a março de 2004 terem sido apurados valores idênticos para as contas contábeis n.ºs 31.163.101, 31.163.229, 31.172.101, 31.182.129, consoante se verifica na planilha elaborada pela fiscalização que instruiu o auto de infração, fato que nem por enorme coincidência ocorre quando da apuração em sucessivos períodos de apuração das receitas da defendente;

h) destacou ainda, que em evidente arbitrariedade o Sr. Auditor ao apresentar o termo de encerramento dispôs que a análise das obrigações tributárias da defendente foi encerrada parcialmente e efetuada por amostragem, e questionou como pode existir lançamento de crédito tributário parcial e por amostragem sem prejuízo à exatidão da apuração fiscal, e que fica evidente que qualquer apuração efetuada desta forma deve ser refeita;

i) fez citação e transcrição do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, de Acórdão do Conselho de Contribuintes que tratou de Normas Processuais concernente a erro nos cálculos e do art. 53 da Lei n.º 9.784/99;

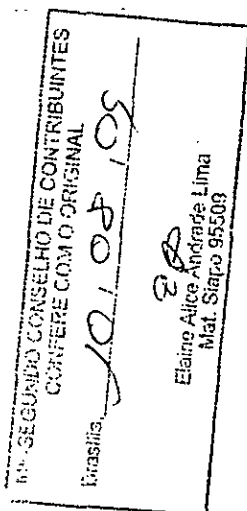
j) no mérito alegou decadência correspondente a períodos de apuração anteriores a agosto de 1999, e citou o art. 173, I do CTN, que trata do assunto, considerando que o auto de infração foi lavrado em 12.08.2004;

l) questionou a constitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, que aplicou o prazo decadencial decenal, que tal lei não deve ser aplicada, tendo em vista ter sido irregularmente editada, que a Constituição Federal de 1988 prevê que determinadas matérias no âmbito tributário deverão ser regulamentadas por Lei Complementar, que é vedado regulamentação por lei ordinária e fez citações de doutrinadores;

m) fez citação da M. P. n.º 2.158-35, que tratou em seu art. 14 da isenção para o PIS e a COFINS sobre exportação de mercadorias para o exterior, por entender que o benefício se estende às variações monetárias ativas auferidas sobre os contratos de exportação, por pertencerem tais receitas ao mesmo regime jurídico;

n) que a partir da EC n.º 33, o direito da defendente passou a ganhar status constitucional, imunizando do PIS as receitas de exportação, citou e transcreveu o art. 149 da Constituição Federal, e disse que entende que a diretriz do art. 30 da M. P. 2.158-35/01 não se aplica às receitas decorrentes de exportação, posto que imunes e isentas;

o) que as variações cambiais atreladas às receitas de exportação não devem ser tratadas como receitas financeiras passíveis de tributação pelo PIS, que a variação monetária do preço do produto vendido entre



4)

a data da celebração do contrato de compra e venda e data da efetiva exportação consiste em mera consequência inevitável de um negócio jurídico cujo preço é definido em termos de dívida de valor que se concretizará quando da devida tradição do bem exportado;

p) aduziu e evocou os princípios da prudência e da competência para justificar que promoveu o lançamento em sua conta passivo da obrigação de empréstimos com diversas instituições financeiras nos exatos termos nos quais inicialmente havia sido pactuado com os credores, que deixaram de ser pagos a partir de novembro de 1996 e que quando se deu o término da reestruturação a defendente acordou com os bancos credores o retorno do pagamento das dívidas anteriormente contraídas, renegociando o montante objetivando se tornasse possível o respectivo parcelamento, fato que resultou na revisão dos critérios de atualização inicialmente fixados, que a aludida revisão implicou no respectivo ajuste em seu balanço patrimonial nos meses de setembro e dezembro de 2002, fato que resultou no lançamento contábil a crédito de R\$ 72.639.751,04 e R\$ 72.076.124,36, respectivamente e que em evidente equívoco, resultou a deturpação da base de cálculo do PIS, fixada à época pela Lei nº 9.718/98, que considerou que aludidos ajustes no Balanço Patrimonial implicaram no auferimento de receita, razão pela qual foi o respectivo montante incluído na base de cálculo da contribuição;

q) que faturamento a que se refere a Lei nº 9.718/98 diz respeito à totalidade da receita que efetivamente a pessoa jurídica auferiu, na qual não se incluem os valores que foram suprimidos no passivo da Defendente por força da renegociação da sua dívida bancária, de maneira a inexistir auferimento de receita neste caso, que o lançamento a crédito dos valores suprimidos da dívida bancária não refletem de forma alguma ingresso pecuniário em seu caixa;

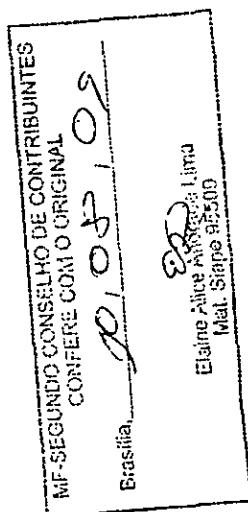
r) que houve deturpação na interpretação do trecho final do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, fez citação e transcrição de Acórdão do Conselho de Contribuinte que versou sobre exclusão da base de cálculo da contribuição de valor indevidamente tributado como receita;

s) questionou a inclusão das variações cambiais ativas auferidas em decorrência da existência de obrigações nas quais figura como devedora perante seus fornecedores internacionais, bem como em função de financiamentos e empréstimos contraídos com instituições financeiras no exterior, que não resultou em ingresso de receita no caixa da defendente;

t) também questionou as receitas financeiras constantes das contas contábeis nºs 31.161.202; 31.163.101; 31.163.102; 31.163.129; 31.163.229; 31.163.230 e 31.181.129, por ser de constitucionalidade questionável, que aos julgadores também é colocada a incumbência de afastar a aplicação de lei contrária aos ditames da Constituição Federal;

u) finalmente concluiu aduzindo que:

1. que o auto de infração deve ser anulado em função das diversas inconsistências cometidas pelo Auditor Fiscal;



2. que o crédito tributário correspondente aos períodos de apuração anteriores a agosto de 1999, encontra-se extinto por força da decadência;
3. que as variações cambiais apuradas pela defendente em decorrência das operações de exportação que realiza devem ser excluídas da base de cálculo do PIS em decorrência da isenção, sucedida pela imunidade, a esta contribuição;
4. que os ajustes contábeis efetuados pela defendente em setembro e dezembro de 2002 em decorrência da renegociação de sua dívida bancária não implicam no auferimento de receita, devendo ser excluídos da base de cálculo do PIS;
5. que as variações cambiais positivas decorrentes da celebração de obrigações com fornecedores e instituições financeiras no exterior não implicam auferimento de receita pela defendente, razão pela qual devem ser excluídas da base de cálculo do PIS;
6. que a inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS por força da aplicação das Leis nº 9.718/98 e 10.637/2002 não possuem fundamento na Constituição Federal.
7. Requereu a anulação do auto de infração e/ou improcedência quanto ao mérito".

A DRJ em Belém/PA considerou procedente em parte o lançamento levado a efeito contra a contribuinte em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/2004

Ementa: As Receitas Financeiras compõem a Base de Cálculo do PIS, a partir de 01.02.1999, com base na Lei nº 9.718/98.

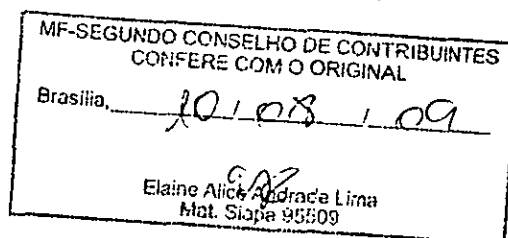
A isenção concedida sobre as Receitas de Exportação não se estende às Variações Cambiais resultantes dos Contratos decorrentes das vendas ao Exterior.

DUPLICIDADE. O lançamento efetuado e mantido sobre Base de Cálculo de período que já foi objeto de autuação em processo anterior deve ser excluído do processo posterior.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignada com o *decisum* de Primeiro Grau, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos objetivos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Consoante relato supra, tratam os presentes autos de Auto de Infração de PIS, Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar n.º 07/70.

O ilustre agente autuante fundamentou a exigência em divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme relatório e planilhas juntadas aos autos, com base na Lei n.º 9.718/98.

Compulsando-se os autos, verifica-se que vários são os pontos de divergência apresentados pela contribuinte em tela e refutados pela Primeira Instância de Julgamento.

Todavia, percebe-se que os pontos de maior relevância e cruciais para um perfeito deslinde da presente controvérsia já foram exaustivamente discutidos nesta Colenda Quarta Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, quais sejam, prazo decadencial do PIS e afastamento da Lei n.º 9.718/98, razão pela qual farei a análise de ambos em tópicos apartados.

Da decadência do PIS

Quanto a este ponto, entendo sem razão tanto a DRJ em Belém/PA, quanto a contribuinte.

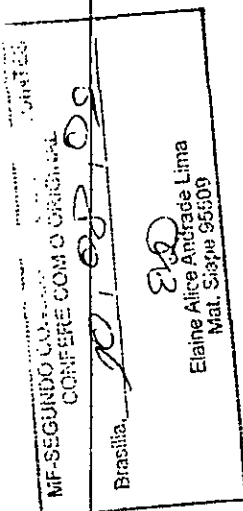
A DRJ sustenta a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, enquanto a contribuinte sustenta a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Todavia, não se deve aplicar nenhum desses dispositivos. Explico:

O lançamento por homologação é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, consoante os preceitos do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66.

Chamo a atenção para o vocábulo “atividade”, acima grifado, pois o objeto de homologação pelo Fisco não é, e nunca foi, o pagamento, e sim, a atividade da contribuinte de apurar o crédito e tomar todas as providências necessárias à sua satisfação. Por isso, independe, para o início da contagem do prazo decadencial, se houve ou não pagamento parcial. O termo inicial do prazo decadencial é, por conseguinte, o momento da ocorrência do fato gerador.

Aliás, outra não é a posição da Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF -, conforme depreende-se do Aresto CSRF/02-01.766 (Sessão de 14 de setembro de 2004), cuja ementa transcrevo adiante:



CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PIS - DECADÊNCIA - A contribuição social para o PIS, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. n 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Inaplicável a regra estabelecida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, até porque a referida lei não incluiu a contribuição para o PIS entre as fontes de custeio da Seguridade Social. Recurso negado." (CSRF/01-05.157).

A questão encontra-se pacificada, inclusive, no âmbito da Primeira Seção do STJ (Superior Tribunal de Justiça), consoante demonstra a ementa abaixo transcrita:

"LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas -não impossibilita- a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. EREsp 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005".

Por conseguinte, considerando que a ciência do Auto de Infração ora guerreado deu-se em 12 de agosto de 2004, resta decaído o direito da Fazenda Pública de constituir os créditos tributários ocorridos anteriormente a agosto de 1999.

Quanto ao afastamento da Lei n.º 9.718/98

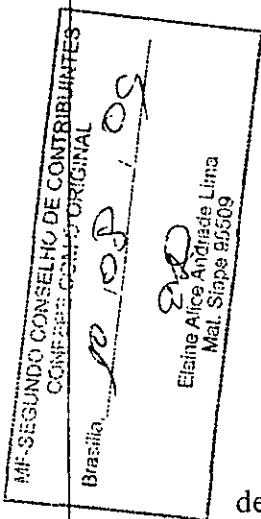
Receitas Financeiras e o Alargamento da Base de Cálculo promovido pela Lei n.º 9.718/98

Quanto a este último ponto, entendo com razão a contribuinte.

Ocorre que o Colendo STF (Supremo Tribunal Federal) julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins e do PIS levado a efeito pela Lei n.º 9.718/98.

A respeito desse tema, mister citar o voto condutor do RV nº 129637:

"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 n.º 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretendiam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.

A ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei n.º 9.718 citada foi rejeitada pelo e. Supremo Tribunal Federal que, recentemente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 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.

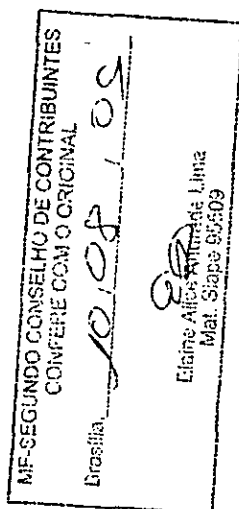
Somente com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20, aprovada em sessão do Congresso Nacional, de 1º de dezembro de 1998 e publicada no DOU de 16/12/98, é que foi modificado o artigo 195, inciso I da CF/88, ampliando a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das 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 n.º 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 n.º 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 segurança 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 n.º 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 n.º 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.



A large, stylized handwritten signature in the bottom right corner of the page.

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 afastando 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 – acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence".

No caso da Lei n.º 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. 2.º e 3.º, 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. 2.º - 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.

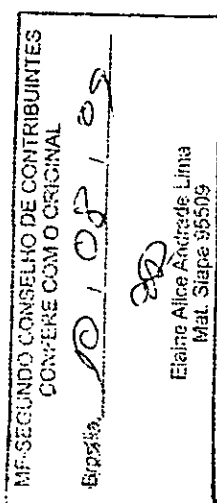
Art. 3.º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1.º - 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 n.º 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 § 4.º do art. 195 da CF (competência residual) para os casos de fontes de custeio não previstas no inciso I.

Na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 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. n.º 2.397/87, que alterou o DL n.º 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1.º, parágrafo 1.º, 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 nº 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 nº 20 foi aprovada em sessão do Congresso Nacional de 01.12.98, data posterior à de conversão da Medida Provisória nº 1.724 na Lei nº 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 - nº 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.

Cumpra 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.

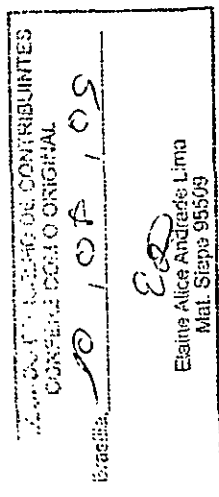
Neste sentido dispõe o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

"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 os procedimentos estabelecidos neste Decreto".

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins e do PIS todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF.

No caso dos presentes autos, devem ser excluídas, portanto, as receitas financeiras e os valores relativos aos ajustamentos contábeis realizados pela contribuinte, até a entrada em vigor da Lei nº 10.637/02.

Por último, mister frisar-se que o ajusta contábil realizado no mês de dezembro de 2002 não pode ser considerado receita, razão pela qual jamais poderia ter sido tributado.

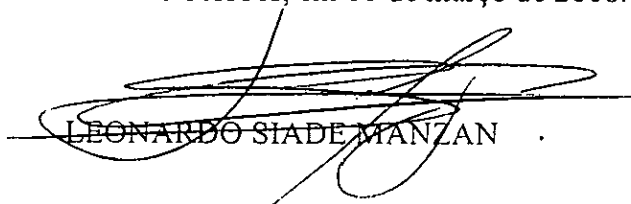


A large, stylized handwritten signature in the bottom right corner of the page.

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário, pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


LEONARDO STADE MANZAN

Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Redator Designado

Das abalizadas considerações expendidas pelo i. relator, divergiu a Câmara apenas no tocante à exclusão, por ele acolhida, da receita obtida no mês de dezembro de 2002, em virtude da repactuação de passivo.

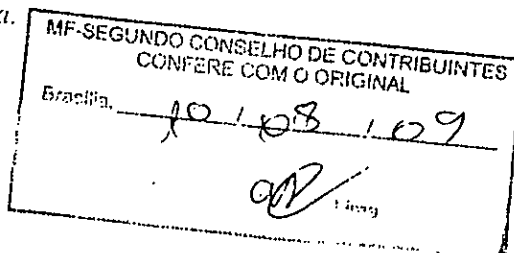
Como é sabido, e restou consignado no voto, a esse mês não chega a discussão quanto à constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, visto que já editada a Lei nº 10.637/2002 que instituiu a modalidade não cumulativa do PIS e manteve o conceito de faturamento intentado na primeira. Não consta ter havido qualquer questionamento judicial quanto à constitucionalidade dessa segunda norma, de modo que o faturamento, em sua vigência, deve englobar todas as receitas auferidas pela empresa.

Nesses termos, apenas se tem que discutir se a redução do passivo assumido junto a instituições financeiras, em decorrência de renegociação dos termos da dívida original, configura receita e deve ser tributado pela contribuição. Para tanto, mister definir a fonte a que se recorrerá para a adequada conceituação da expressão "total das receitas auferidas" inserto tanto na Lei nº 9.718 como na Lei nº 10.637.

Tendo entendimento firmado, e com base nele tenho sistematicamente votado, de que tal fonte é, unicamente, a ciência contábil. E essa conclusão se impõe não só pelo fato de somente aí haver inquestionável formulação desse conceito, como também – e até mais importante – pelo uso recorrente nas duas normas legais citadas de expressões que somente na ciência contábil estão definidas. Nesse sentido, vale citar na íntegra, ainda que possa parecer um tanto repetitivo, o art. 1º da norma nova:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.



§ 2º *A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

§ 3º *Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões 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.

A parte negritada é a que mais de perto interessa para a caracterização pretendida. Ora, aí, a todas as luzes, prevê-se a exclusão de parcelas que, à semelhança dos “ajustes contábeis” aqui discutidos, somente em função de exigências contábeis logram existir.

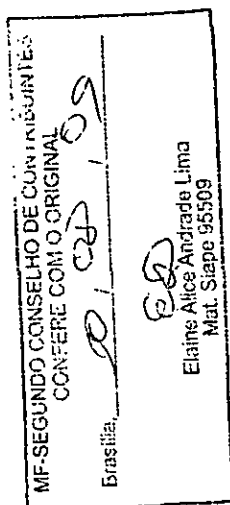
Assim são tanto os “créditos baixados como perda” como as “reversões de provisões”. É igualmente relevante que o legislador tenha qualificado a ambos com a expressão “que não representem ingresso de novas receitas”. Dele se conclui que há de haver outros que as representam e que, segundo a norma, não devem ser excluídos da base de cálculo.

Vale enfatizar, de passagem, que essa redação da Lei nº 10.637 repete *ipsis litteris* a da nº 9.718.

Logo, é na ciência contábil que se deve buscar o conceito de receitas para que se possa determinar o total a ser incluído na base de cálculo da contribuição. E nela, de forma inquestionável, receita é toda contrapartida de um aumento no Ativo sem correspondente redução no Passivo, ou de redução neste último sem correspondente aumento naquele.

Assim, se a empresa possui registrado um Passivo decorrente de empréstimo contraído e consegue repactuá-lo diminuindo a obrigação correspondente, a contrapartida desse reconhecimento contábil deve ser registrada como receita.

Pouco importa, para efeitos da aplicação estrita da lei, que se trata de “mero ajuste contábil”. Assim o são, como já disse, diversos outros registros a que a lei igualmente se refere, seja para determinar sua exclusão, seja para impor sua inclusão.



Entre os últimos, como se sabe, maior relevo adquirem as variações monetárias. De fato, decorrem elas de mera alteração do valor da moeda nacional, seja frente a outras moedas, seja em função mesmo da aplicação de índices de “atualização” contratual ou legalmente estabelecidos. Em nenhum desses casos se tem um efetivo ingresso no Patrimônio da entidade apenas se reconhece contabilmente os efeitos daquelas alterações de valor, alterações essas que podem inclusive ser revertidas antes de o elemento Patrimonial ser convertido em dinheiro.

Aliás, esse último aspecto parece ter sido o relevante para que o legislador reconhecesse exagerada a tributação das variações monetárias decorrentes de alterações no câmbio antes da efetiva liquidação do contrato que a origina, seja de empréstimo ou de outra ordem qualquer.

No lançamento contábil que se discute aqui não está presente essa reversibilidade. De fato, a empresa tinha reconhecida uma dívida, pelo seu valor original e agora possui uma dívida de valor menor: deve reconhecê-la por esse novo valor e a diferença tem de aparecer na contabilidade. É que a única fonte do conceito de receita passível de aplicação para fins de tributação é a ciência contábil. E para esta constitui receita toda contrapartida de aumento de itens do ativo ou de diminuição de itens integrantes do seu passivo.

A lógica para que a ciência contábil crie essa obrigação de registro não é difícil alcançar quando se tem em conta que ela visa à correta demonstração – especialmente para fins de tributação – do resultado obtido num dado período. Nesse mister, receitas e despesas nada mais são do que registros “intermediários”, que permitem se chegar ao fim visado.

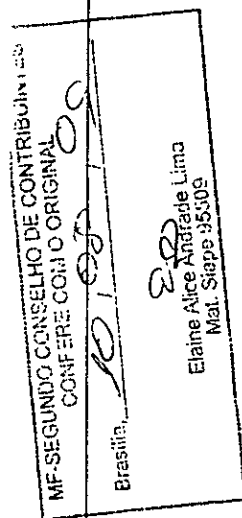
Por isso, toda vez que um Passivo é diminuído, seja por repactuação, seja por pagamento antecipado, seja por qualquer outro motivo, surge a inafastável necessidade de reconhecimento de uma receita. Ela existe para se contrapor à despesa tornada possível pela assunção original do Passivo.

Talvez valha a pena tentar caracterizar melhor tal fato. Realmente, quando uma empresa contrai um passivo – empréstimos ou financiamentos – ela terá em mente uma das seguintes possibilidades: pagar despesas ou eliminar passivos anteriormente contraídos e para os quais não há recursos disponíveis; ou adquirir novos ativos cujo uso gerará despesas (depreciação, amortização) ou custos pela baixa caso se trate de bens para vendas.

Ora, não é difícil ver que, em todas elas, o Passivo a habilita a suportar despesas no exato valor contraído. Pouco importa se as despesas já foram ou serão contratadas. Essa conclusão talvez não seja tão clara no caso de o novo empréstimo destinar-se a liquidar um anterior, visto que **nessa operação** não há efeito sobre o resultado. Não se pode perder de vista, no entanto, que o empréstimo anterior (ou um outro ainda mais anterior...) serviu a esse propósito: adquirir bens que gerarão, cedo ou tarde, despesas no seu exato montante.

Assim, destinando-se a contabilidade à correta apuração do resultado, outra não poderia ser a determinação contábil relativamente às repactuações de passivos: devem ser registradas como receita.

Do que se disse não seguiria que tal parcela devesse integrar a base de cálculo do PIS. De fato, tratando a contabilidade do resultado, suas normas afetam mais diretamente a



A handwritten signature in the bottom right corner of the page.

tributação que nele encontra sua base. E, realmente, até a edição da Lei nº 9.718, nem tudo o que afetava a apuração do resultado trazia reflexo sobre a tributação das contribuições.

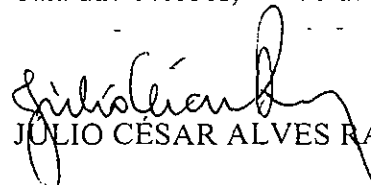
A redação daquela norma, como já disse repetida exatamente pela Lei nº 10.637, todavia, leva a diferente conclusão. Com efeito, parece-me claro que se opera aí uma drástica mudança de enfoque em relação às contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Passam elas a ter como base de cálculo a totalidade dos elementos positivos darão origem ao lucro operacional das empresas, excetuadas apenas aquelas expressamente contempladas nos respectivos artigos legais.

Como apontei acima, a Lei nº 10.637, repetindo a nº 9.718 apenas excepcionou dentre os “ajustes” contábeis as reversões de provisões e as recuperações de créditos baixados como perda que não representem novos ingressos de receitas. E, claramente, não é disso que se cuida no presente lançamento.

Com essas considerações, entendo que a contrapartida do registro da redução de Passivo, seja por repactuação, seja por qualquer outro motivo, tem de ser reconhecida como receita e é, nos termos tanto da Lei nº 9.718 como da Lei nº 10.637, tributável pelas contribuições de cuidam os dispositivos. Por essa razão, deve ser negado provimento ao recurso quanto ao mês de dezembro de 2002, em relação ao qual não cabe mais a discussão sobre a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718.

E é assim que voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS //

