

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.003076/2004-02
Recurso nº 253.585 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.491 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2010
Matéria COFINS
Recorrente ACINDAR DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/08/1999 a 31/12/2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91 PROCLAMADA PELO STF E OBJETO DE SÚMULA VINCULANTE

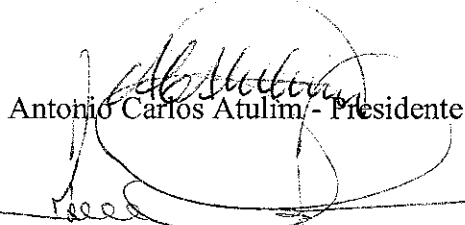
Tendo sido enunciado na Súmula Vinculante nº 8, expedida pelo STF, o entendimento de que é inconstitucional o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, o prazo para lançamento de ofício das contribuições cuja arrecadação é destinada ao custeio da Seguridade Social rege-se pelo disposto no CTN. Hipótese em que caracterizada parcialmente a decadência da exação lançada.

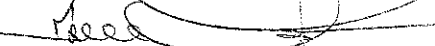
VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E DEMAIS RECEITAS NÃO REDUTÍVEIS AO CONCEITO DE FATURAMENTO. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, no que pretendeu ampliar a base de cálculo da COFINS para compreender não apenas o faturamento da pessoa jurídica, mas também toda e qualquer espécie de receita, independentemente da natureza e da origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até 30/11/1999, inclusive, em razão da decadência, e também para excluir das bases de cálculo da contribuição as outras receitas operacionais especificadas nas planilhas de fls. 176, 178, 180, 182 e 184 dos autos.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira e Ivan Allegretti.

Relatório

O recurso decorre da lavratura, em 17.12.2004, de auto de infração para constituição de crédito relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pertinente a fatos geradores ocorridos entre 31.08.1999 e 31.12.2003, inclusive.

O procedimento de fiscalização de que decorreu a formalização do crédito consistiu, basicamente, em exame de verificações obrigatórias. A autoridade encarregada da auditoria inicialmente intimou a fiscalizada a decompor a apuração da base de cálculo da exação, para o período considerado, em planilha padronizada pela própria SRF. Depois, de posse destas informações, comparou-as com os valores confessados pela empresa, para os mesmos períodos de apuração, nas respectivas DCTFs e, ainda, com os números encontráveis na escrituração contábil, também disponibilizada a seu pedido.

Tendo encontrado diferenças entre o montante da receita tal como escriturada nos livros Razão e em balancetes contábeis, de um lado, e os valores confessados em DCTF e/ou preenchidos nas planilhas entregues pela empresa, de outro, a autoridade intimou a investigada a justificá-las (fls. 70). Em resposta, o sujeito passivo atribuiu as diferenças ao IPI incidente sobre as vendas realizadas, cujo valor, segundo explicou, deixara equivocadamente de ser deduzido, na contabilidade, do montante da receita bruta auferida (fls. 78).

Novamente a fiscalização preparou o mesmo comparativo, desta feita confrontando os montantes da base de cálculo reconhecidamente auferida pela empresa com os números da contabilidade, já ajustados pela exclusão do IPI sobre as vendas. Como, ainda assim, persistiam diferenças inexplicadas, nova intimação oportunizou à fiscalizada a complementação dos primeiros esclarecimentos (fls. 81/87).

Vieram, então, aos autos, os demonstrativos mensais de fls. 94/168, por meio dos quais a ora recorrente pretendeu identificar e justificar as discrepâncias ainda subsistentes. De posse destes elementos, a fiscalização, finalmente, elaborou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 170/173 e as planilhas a ele anexas às fls. 174/189, narrando ter examinado uma a uma as justificativas mais recentes apresentadas pela empresa e, enfim, ter preparado o lançamento de ofício da exação subtraindo os poucos valores que inferiu devidamente explicados.

O auto de infração consiste, pois, de diferenças havidas pela fiscalização por não justificadas entre o montante mensal das receitas auferidas, segundo o livro Razão e balancetes levantados pelo sujeito passivo, e aquele encontrável nas planilhas preparadas também pela empresa e pedido da auditoria fiscal e/ou confessado nas DCTFs correspondentes (fls. 190/206).

Tempestivamente, a ora recorrente interpôs impugnação, ao ensejo da qual sustentou:

(i) preliminarmente, a nulidade do ato, decorrente da metodologia supostamente incompreensível de determinação da base de cálculo sobre a qual recaiu a exigência;

(b) a decadência parcial do direito à constituição do crédito, relativamente aos fatos geradores praticados até 17.12.1999, inclusive;

(c) a inexistência de receita no reconhecimento de variações cambiais ativas;

(d) a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, no que equiparou faturamento e receita, para fins de delimitação da base de cálculo do tributo;

(e) a excessividade da multa de ofício, imposta à razão de 75% do tributo omitido; e, finalmente,

(f) a invalidade do cálculo dos juros moratórios, segundo a Taxa SELIC.

Rejeitando um a um todos os fundamentos da impugnação, a DRJ-Campinas manteve a autuação por inteiro no acórdão de fls. 367/377. Sobreveio, então, o recurso voluntário de fls. 383/410 que, em suma, reproduz o teor da própria impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

O recurso em análise é tempestivo e cumpre com os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele se conhece.

Em prol da facilidade na exposição, desdubro o voto em capítulos, cada qual dedicado ao exame de um fundamento do recurso.

1 Nulidade do Lançamento e Cerceamento de Defesa.

Argumenta a recorrente, em preliminar, que o auto de infração padeceria de nulidade, consistente, segundo alega, em omissão quanto à indicação precisa dos fatos objeto da tributação e em obscuridade da metodologia empregada para dimensionamento da base impositiva sobre a qual promovida a incidência.

Definitivamente, não vejo como possa a irresignação prosperar, neste particular, inicialmente porque o procedimento empregado pela autoridade foi descrito com a precisão necessária tanto nos "Termos de Intimação Fiscal" que encaminharam as etapas precedentes à lavratura do auto, como no "Termo de Verificação Fiscal", preparado ao cabo da investigação. Em todos eles, a descrição da metodologia empregada é clara e compreensível, o mesmo podendo se dizer do teor de cada uma das intimações a que a empresa foi instada a atender.

Como exposto mais acima, o procedimento fiscal consistiu, fundamentalmente, na comparação e na identificação de diferenças entre a base de cálculo resultante da escrituração contábil do sujeito passivo – vale dizer, do total das receitas auferidas, subtraídas pelas exclusões previstas em lei – e o total dos valores confessados, pela própria empresa, nas DCTFs dos respectivos períodos de apuração e/ou nas planilhas preenchidas por solicitação da autoridade.

Note-se que, aqui, o ponto de partida do trabalho de fiscalização foram os registros contábeis elaborados pela própria interessada. A autoridade administrativa não construiu, por meios próprios, a base de cálculo objeto do auto de infração; extraiu-a da contabilidade da empresa, depois de intimá-la a explicar o por que de não ter espontaneamente submetido os valores por inteiro à incidência.

Prova da clareza dos procedimentos é que a recorrente logrou identificar e explicar algumas das exclusões a que procedeu, embora, é verdade, não tenha conseguido convencer a fiscalização da legalidade de algumas delas. Refiro-me, por exemplo, ao IPI incidente sobre as vendas, cujo montante acabou excluído da base tributável. Refiro-me, da mesma forma, ao questionamento quanto à incidência da exação sobre variações cambiais e demais receitas financeiras. Se a recorrente pôde impugnar a inclusão destas e de outras verbas é porque, sem dúvida alguma, compreendeu suficientemente a composição da base imponible do auto de infração.

É verdade também que parte considerável das diferenças objeto do lançamento acabaram não identificadas pela recorrente, seja nos esclarecimentos prestados, seja na impugnação ou no recurso. Mas a impossibilidade, aí, é atribuível não aos métodos da fiscalização, mas à própria empresa e, eventualmente, à confiabilidade de seus registros contábeis.

Daí porque não vislumbro qualquer vício de procedimento ou qualquer comprometimento ao exercício amplo do direito de defesa.

2 Decadência.

No julgamento da impugnação, ocorrido em abril de 2005, o argumento de decadência acabou vencido. E assim foi porque a DRJ recorrida entendeu existir no §4º do artigo 150 do CTN uma permissão a que, por lei ordinária, as pessoas políticas fixassem prazo superior ao quinquenal para a homologação, quanto aos tributos de sua competência sujeitos a esta modalidade de lançamento. Daí porque concluiu pela validade do estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo para constituição dos créditos de custeio da Seguridade Social.

Sucedendo que, enfrentando o mesmo tema em julgamento recente, o Plenário do STF externou orientação diametralmente distinta, segundo a qual o dispositivo em comento – artigo 45, Lei nº 8.212/91 – estaria em confronto com o artigo 146, III da CF, no que reserva prescrição e decadência de obrigações tributárias à disciplina de lei complementar (RE nº 559.943-4). Este entendimento, eis o fundamental, acabou pacificado na Súmula Vinculante nº 8, assim redigida:

“Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e

46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Pois de acordo com o artigo 103-A, acrescido à CF pela EC nº 45/04, o entendimento jurisprudencial sufragado em súmula vinculante do STF *“terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”*.

Órgão integrante da Administração Pública Federal, este Colegiado vincula-se à orientação sumulada, o que lhe impõe, portanto, decidir acerca do argumento de decadência exclusivamente sob inspiração do prescrito no próprio CTN, no artigo 150, § 4º. É o que faremos a seguir.

O CTN dispensa tratamento diferenciado aos prazos de decadência conforme seja a modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo.

Como é sabido, à época da edição do diploma, os tributos eram, regra geral, lançados *de ofício* (artigo 149 do CTN) ou *por declaração* (artigo 147 do CTN), procedimentos em que o Fisco “constitui” o crédito tributário exigindo ou não a prévia prestação de informações fáticas pelo contribuinte, e só então adquire a pretensão ao recebimento do correspondente valor pecuniário. Rege a decadência, nestas condições, o artigo 173 do mesmo diploma, de acordo com o qual *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

De acordo com o dispositivo, portanto, o Fisco tem o prazo de cinco anos para lançar (ou “constituir” o crédito tributário) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já lhe era possível proceder ao lançamento. Noutras palavras, esclarece Luciano Amaro, *“qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo”*¹. Ou seja, se no ano “A” é cabível o lançamento de ofício esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício “A+1”.

Ocorre que a COFINS objeto do auto de infração questionado não se sujeita ao lançamento *de ofício* ou *por declaração*. Compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido independentemente de prévia manifestação da Fazenda Nacional credora.

É o que o CTN denomina *lançamento por homologação*, modalidade para a qual instituiu-se norma específica concernente à decadência, qual seja o §4º, do artigo 150 do Código, do seguinte teor:

“§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

¹ *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva 2ª ed 1998 pg. 382.

Não é propriamente o lançamento *por homologação* que é atingido pela decadência. *Feito ou não o pagamento antecipado* a que se reporta o *caput* do artigo, ou a autoridade fiscal anui e expressamente homologa a conduta praticada pelo obrigado (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer em silêncio o prazo legal e, assim, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Adverte Luciano Amaro que em nenhum dos casos “*se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)*”².

A norma do §4º, do artigo 150 do CTN dirige-se, pois, ao lançamento *de ofício* que, por força do artigo 149, V, compete à autoridade na hipótese em que o contribuinte deixe de antecipar devidamente o tributo. Se o sujeito passivo nada recolhe ou, ainda, se antecipa o tributo, mas o faz em valor supostamente inferior ao devido, então o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; discordando, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita.

Diz o dispositivo que o prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é também de cinco anos, porém, “... *a contar da ocorrência do fato gerador*” do tributo e não do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Há quem sustente que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente seja aplicável a regra do §4º do artigo 150 nas hipóteses em que o contribuinte realiza, de fato, pagamentos antecipados em favor do Fisco. Para os adeptos da tese, *homologável é o pagamento* efetuado pelo sujeito passivo. Por isso, sustentam, se o contribuinte não promove recolhimento algum, é incabível falar em homologação.

Não partilho desta orientação. Tenho que a determinação da regra legal aplicável na contagem do prazo decadencial independa da efetiva ocorrência de pagamento antecipado (a menor). No mesmo sentido, a autorizada doutrina de Souto Maior Borges:

*“Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. É, o ato administrativo de homologação, na disciplina do CTN, identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)”*³.

E, mais adiante, conclui o autor:

*“Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz. homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento”*⁴.

No mesmo sentido posiciona-se Natanael Martins, segundo quem “(...) o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte. (...) **O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de**

² Ob. cit. pg. 382.

³ *Tratado de direito tributário brasileiro* Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1981, p. 440/441

⁴ Ob. cit., p. 445

assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento”⁵.

Orientação semelhante tem prevalecido também no Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Primeira Seção do CARF), entre cujos julgados recentes destaca-se o seguinte, da Segunda Câmara:

***“DECADÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO***

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I. A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.”⁶

Como não se acusa a recorrente da prática de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada, tenho por inaplicável a ressalva contida na parte final do §4º do artigo 150 do CTN, de tal sorte que, *in casu*, o quinquênio de que a Fazenda Nacional dispunha para efetuar o lançamento realmente teve início na consumação do fato gerador, ao final de cada período mensal de apuração. E se é assim, é de se declarar a decadência parcial, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30.11.1999, inclusive.

3 Variações Cambiais Ativas e “Outras Receitas”.

Sustenta a recorrente, também, que as variações cambiais ativas incorporadas pela fiscalização à base de cálculo objeto do lançamento, não constituiriam verdadeira receita do sujeito passivo, motivo pelo qual, argumenta, a equiparação destes direitos às receitas financeiras pelo artigo 9º, da Lei nº 9.718/98 padeceria de vício de constitucionalidade. Para justificar o raciocínio, expõe: *“a receita é essencialmente o ingresso no patrimônio do contribuinte de uma riqueza nova, decorrente da aplicação ou operação financeira. A variação cambial, para uma empresa que não seja instituição financeira, não corresponde ao*

⁵ A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista dialética de direito tributário*, v. 26, p. 61/66

⁶ Processo nº 10907.002720/2004-91, RV nº 153 773, relator o Cons. Alexandre Naoki Nishioka, j. 05.11.2008.

acréscimo de uma riqueza nova em seu patrimônio, pois a dívida é a mesma, porém representada por uma quantidade de moeda nacional menor”.

Demais disso, sustenta também a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei no. 9.718/98, no que dispôs sobre o alcance da base de cálculo do tributo relativamente a toda e qualquer espécie de receita da pessoa jurídica, e não apenas àquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Fato é que o segundo argumento é mais abrangente e contém o primeiro. É mais abrangente porque, procedente, redundará na supressão, da base de cálculo lançada, de todo e qualquer ingresso não originário do faturamento da empresa, e não apenas de uma destas rubricas isoladas. E contém o primeiro porque as variações cambiais ativas – resultado que são do acréscimo de direitos ou da redução de obrigações em virtude da oscilação cambial sobre ativos e passivos do contribuinte – consubstanciam espécie de receita alheia aos limites do faturamento da empresa.

Considere-se, também, que em todo o período compreendido no lançamento – de agosto de 1999 a dezembro de 2003 – a COFINS esteve regida pelos ditames da Lei no. 9.718/98, de sorte que, afastando-se o contido no seu artigo 3º, §1º, a pretensão relativa à intributabilidade das variações cambiais ativas restará atendida por inteiro.

O Supremo Tribunal Federal tem posição firmada a respeito da matéria, construída em plenário por ocasião do julgamento dos RREE nºs 346.084 e 390.840. E este entendimento é o de que, ao positivar a exigência de apuração do PIS e da COFINS sobre receitas que não as estritamente obtidas com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, a Lei nº 9.718/98 teria ultrapassado os lindes da competência para a criação de contribuições destinadas à Seguridade Social. Daí porque, na oportunidade, proclamou a inconstitucionalidade do dispositivo.

Parecendo-me suficientemente caracterizada hipótese em que a este Colegiado é autorizado o conhecimento de arguição de inconstitucionalidade de lei – artigo 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, cf Portaria MF no. 256, de 22.06.2009 – passo a seguir ao enfrentamento do tema.

Na sua redação original, o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal assim definia a competência impositiva para a instituição de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social:

“Art 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.

I – dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro,”

Tal permissivo constitucional serviu de fundamento de validade para a instituição da COFINS, assim disciplinada pela LC no. 70/91:

“At 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art 195 da Constituição

Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social

Art 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza "

Assim é que, na vigência do artigo 2º, da LC nº 70/91, a base de cálculo da COFINS se resumia ao faturamento da pessoa jurídica, assim textualmente entendido o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Sobreveio, então, em 27 de novembro de 1998, a Lei nº 9.718, em cujas disposições se introduziu um novo conceito de faturamento, como se verá mais amplo do que o até então em vigor segundo a LC nº 70/91. Confira-se:

"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."

Ampliou-se a base de cálculo do tributo. Pretendeu-se exigir a COFINS sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que não caracterizasse *faturamento*. Se é receita, então no regime da Lei nº 9.718/98 constitui base de cálculo da COFINS.

O fato é que o conceito de *faturamento* construído pela Lei nº 9.718/98 não se harmoniza com aquele tradicional e consagrado pelo direito privado. *Faturamento* é termo que pertence ao Direito Comercial e, no seu vocabulário, designa o conjunto de faturas emitidas num dado período. *Fatura*, por sua vez, diz com a disciplina dos títulos de crédito, mais especificamente com a duplicata mercantil ou de prestação de serviços, de cuja emissão constitui instrumento fundamental.

Sob a sistemática do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68, tem a fatura a natureza de um documento comprobatório da entrega da mercadoria objeto da compra e venda mercantil a prazo, com base na qual autoriza-se o vendedor a sacar a duplicata. Do mesmo modo, em se tratando de prestação de serviços, a fatura corresponde ao documento, apresentável ao contratante, em que se discrimina a natureza dos serviços realizados, o seu valor e demais elementos identificadores do negócio jurídico que dará lugar à cobrança por meio de duplicata.

Sendo a soma do valor das faturas emitidas num período determinado, *faturamento* corresponde, objetivamente, à medida do ingresso de recursos provenientes de prestação de serviços e de operações de compra e venda de mercadorias a prazo ou à vista. Pois

se é assim, “os termos ‘receita’ e ‘faturamento’ têm amplitude semântica diferente. Todo faturamento é receita, enquanto que nem toda receita é faturamento”⁷.

É dizer, *faturamento* é espécie do gênero *receita*. Esta abrange aquele. Esta corresponde a todo ingresso, aquele apenas aos ingressos cuja origem tenha sido a venda de bens e a prestação de serviços. Os significados de um e outro termo foram dissecados por Marco Aurélio Greco:

“(.) o sentido de faturamento sempre esteve relacionado à venda de bens ou à prestação de serviços.

Por outro lado, ‘receita’ é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independentemente de originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isso inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços”⁸

Este o sentido técnico-jurídico universalmente atribuído ao termo *faturamento*, assim depreendido do artigo 1º, da Lei nº 5 474/68 e, antes dele, dos anteriores diplomas legais regentes dos títulos de crédito, a saber, a Lei nº 187/36 e o Código Comercial que, já em 1850, dispunha muito similarmente em seu revogado artigo 219:

“Art. 219. Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador (.)”

Pois se na vigência da LC nº 70/91, a incidência do tributo se limitava às receitas da venda de mercadorias e da locação de serviços, com o advento da Lei nº 9.718/98, *faturamento* passou a compreender indistintamente todos os ingressos contabilizados pela pessoa jurídica, e tal definição serviu ao propósito de expandir a base de cálculo originalmente prevista.

Não se está aqui a advogar a impossibilidade, em si, da equiparação do conceito de *faturamento* ao de *receita*. O direito, qualificado pela linguagem auto-compositiva, produz suas próprias significações, que, num sem número de vezes, não correspondem às realidades reconhecidas pelo senso comum. Tome-se de exemplo o sentido usual da palavra *pessoa* em comparação com a sua significação técnico-jurídica e ver-se-á que entre um e outra não há correspondência perfeita, conquanto co-existam pacificamente.

Da mesma forma, em tese, não há impedimento na aproximação das definições de *receita* e *faturamento*. Não seria essencialmente esse o pecado da Lei nº 9.718/98. ***É que o termo faturamento, em seu sentido próprio – e até o advento da Lei nº 9.718/98, também único – fora empregado pela Constituição da República para delimitar a amplitude dentro da qual permitiu à União Federal criar exações tributárias destinadas à Seguridade Social.***

⁷ Marco Aurélio Greco. In Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 50/110.

⁸ Artigo citado

Confira-se, a propósito do sentido constitucional do termo, trecho do voto proferido pelo ilustre Min. Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário nº 150.764-1, no qual se apreciava a alegação de inconstitucionalidade do extinto FINSOCIAL:

“A Lei nº 7 689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.”

Premissa do raciocínio que a seguir se empreenderá é o de que nossa Constituição Federal de 1988 pertence à categoria das constituições rígidas. Rígidas porque não se admite possam ter suas disposições alteradas a não ser pelos especialíssimos mecanismos, nelas mesmas previstos, de iniciativa, discussão e votação das eventuais propostas de modificação. Admitir a CF/88 como tal é, pois, reconhecer a invulnerabilidade de seus conceitos diante de disposições introduzidas por veículos de estatura infraconstitucional.

Não é preciso dizer que referida rigidez repercute em matéria de distribuição de competências tributárias. A preservação de preciosos valores individuais, como liberdade e propriedade privada; e de valores coletivos, sobretudo os princípios federativo e da autonomia municipal, motivaram o legislador constituinte a descrever rígida e exaustivamente o campo dentro do qual autorizou cada pessoa política a exercer a tributação.

É por isso mesmo que a permissão para tributar não envolve a faculdade de ampliação da competência. Noutras palavras, quem pode tributar pode, do mesmo modo, majorar o tributo, minorá-lo, estabelecer isenções, conceder parcelamento, anistiar infrações administrativas ou até, em grau maior, preferir não tributar. Tudo depende de uma decisão política a ser tomada pela própria entidade tributante. Contudo, não lhe é franqueado, sob nenhuma hipótese, **modificar a regra de competência**.

A propósito da imutabilidade da distribuição das prerrogativas tributárias, vale transcrever irrepreensível lição de Paulo de Barros Carvalho, em tudo aplicável às circunstâncias de que ora se trata:

“(...) se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte.”⁹

No mesmo sentido escreveu com a habitual clareza o ilustre Prof. Roque Antonio Carrazza:

⁹ Curso de Direito Tributário Saraiva 13ª ed. P. 216.

"A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isso.

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional."¹⁰

E mais adiante, arremata o mesmo professor:

"Se, porventura, uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infra-legal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional."

Mas é justamente este princípio de higidez constitucional que o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 ousa desafiar. A CF/88, ao delimitar as competências impositivas, usou de critérios adequados a cada uma das espécies tributárias, tendo em conta suas características. E, no que respeita às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, à semelhança do que fizera com relação aos impostos, o constituinte descreveu a norma-padrão de incidência utilizando-se da associação lógica entre a base de cálculo e o aspecto material da hipótese.

Segundo esta técnica, o *faturamento* foi eleito o núcleo da norma constitucional atributiva da competência, no caso da COFINS. É por este motivo que a positivação de um conceito mais amplo de *faturamento* na Lei nº 9.718/98 traduz-se num artifício grosseiro de ampliação da regra de competência e, por conseguinte, de violação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Uma Constituição rígida não pode ser alterada por lei ordinária e uma tal vedação não seria eficaz o bastante se não alcançasse as definições dos institutos, conceitos e formas do direito privado utilizados para a discriminação das competências impositivas. Pois se a regra deflui automaticamente da CF/88, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é produto de mais uma de suas incursões meramente didáticas, porém, no caso, de valiosa nitidez:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Enfim, ao tempo da veiculação da Lei nº 9.718/98, seu artigo 3º, §1º não encontrava fundamento de validade no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Pois já era este o contexto legislativo quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, a partir da qual o artigo 195, do Texto Constitucional assumiu a seguinte redação, ainda vigente:

"Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

¹⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário Malheiros 13ª ed. p. 430

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.”

Do novo texto se constata a modificação introduzida na regra de competência para instituição das contribuições sociais, a partir do qual, pela primeira vez, a receita, genericamente considerada, passou a constituir campo de possível incidência tributária. Mas a providência não passou de mal sucedida tentativa de convalidação do vício de constitucionalidade ínsito ao artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

Ives Gandra da Martins, especificamente a propósito do tema, escreveu:

“Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que alargou a base de cálculo da COFINS, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois ‘receita’ não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade”¹¹

É que o Supremo Tribunal Federal, reiteradas vezes já decidiu pela impossibilidade de convalidação do vício de constitucionalidade. Confira-se uma de suas mais expressivas ementas:

“Constituição. Lei Anterior que a contrarie Revogação. Inconstitucionalidade superveniente Impossibilidade.

A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício de constitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente, nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais as leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.”

¹¹ in RDDT 47/143 Ed Dialética

Resta, portanto, irrefutavelmente patente que a EC nº 20 não convalidou os vícios da Lei nº 9.718/98.

Daí porque é de se prover o apelo também nesta parte para, da base de cálculo objeto do auto de infração, serem excluídos os ingressos não compreendidos no conceito de faturamento, os quais se encontram discriminados em planilhas intituladas "Outras Receitas Operacionais", anexas ao Termo de Verificação Fiscal, às fls. 176, 178, 180, 182 e 184.

4 Multa de Ofício e Juros Moratórios.

Merecem desprovimento as pretensões de afastar (i) a multa de ofício imposta ao principal e (ii) o cômputo da Taxa SELIC, a título de juros de mora sobre as obrigações lançadas. Estamos a falar não só de prescrições constantes de lei federal em vigor – respectivamente, do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 13, da Lei nº 9.065/95 – como, particularmente na hipótese dos juros moratórios, de matéria sumulada pelo Segundo Conselho de Contribuintes no verbete nº 3, assim enunciado: *"é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais"*.

5 Conclusões.

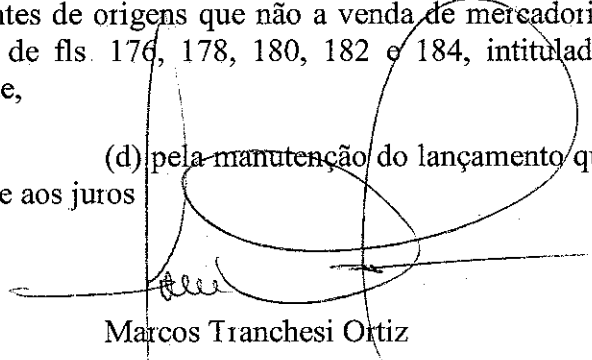
Em conclusão de tudo o quanto se expôs, voto:

(a) pela rejeição da preliminar de nulidade do auto de infração;

(b) pelo reconhecimento da decadência com relação aos fatos geradores consumados até 30.11.1999, inclusive;

(c) pela exclusão, da base de cálculo do auto de infração, das receitas provenientes de origens que não a venda de mercadorias e a prestação de serviços, conforme planilhas de fls. 176, 178, 180, 182 e 184, intituladas "Outras Receitas Operacionais"; e, finalmente,

(d) pela manutenção do lançamento quanto ao mais, inclusive quanto à multa de ofício e aos juros


Marcos Tranchesí Ortiz