



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

SCF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Confere com a cópia do original  
arquivada na Biblioteca.  
Brasília, 07/10/2005  
*[Assinatura]*

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

Recorrente : ENGEAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO E AÇO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 07/10/2005  
*[Assinatura]*  
VISTO

MIN. DA FAZENDA - 2º CO  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 20/10/04  
*[Assinatura]*  
VISTO

**PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.** – O prazo decadencial para lançamento da contribuição para o PIS é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/92. A declaração de inconstitucionalidade da parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/1998 torna exigível a contribuição para o PIS nos moldes da LC nº 07/70 até o período de fevereiro de 1996, inclusive.

**VIGENCIA DA MP Nº 1.212/95** – A partir de março de 1996 vige a MP nº 1.212/95 com plenos efeitos.

**LEI Nº 9.718/98** – A Lei nº 9.718/98 já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, sendo considerada constitucional e acorde com o ordenamento jurídico pátrio.

**RECEITAS DE TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.** - Incabível a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos serviços contratados de terceiros necessários à execução de parte dos serviços que, no todo, foram contratados em nome da própria empresa.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.** - A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

**MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.**- A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ENGEAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO E AÇO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher o pedido de decadência.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nayra Bastos Manatta e Antônio Carlos Bueno Ribeiro; e **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto a parte remanescente.** Vencidos Gustavo Kelly Alencar (Relator), os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*[Assinatura]*  
Nayra Bastos Manatta  
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.  
cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/10/09
<i>[Assinatura]</i>
VISTE

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

Recorrente : ENGEAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRO E AÇO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 25/09/2001, referente à contribuição para o PIS, relativo a competências de 1996 a 2001, resultante de:

- falta de pagamento nas competências de 01/1996, 02/1996, 12/1996, 11/1997, 03/1998, 02/1999, 03/1999, 06/1999, 07/1999, 12/1999, 08/2000, 09/2000, 11/2000, 02/2001, 03/2001, 05/2001, 06/2001;

- diferenças apuradas entre os valores declarados e os valores escriturados pelo Contribuinte, decorrentes de vendas nos meses de dezembro de 1996, novembro de 1997, dezembro de 1998 e julho de 1999;

- não inclusão na base de cálculo da contribuição de outras receitas para fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999.

Irresignado, apresenta o Contribuinte, tempestivamente, impugnação, às fls. 111/142, na qual alega que:

- o FISCO Federal não aceita o cálculo do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, no período anterior à MP nº 1.212/95;

- a Lei nº 9.718/98 seria inconstitucional;

- há impossibilidade de aplicação da Taxa SELIC para a correção de créditos tributários;

- requer a exclusão dos juros e multa moratórios;

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, aquele colegiado mantém o lançamento *in totum*, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

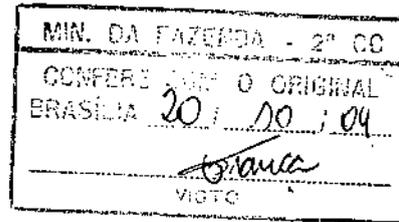
*Data do Fato Gerador: 31/01/1996, 29/02/1996, 31/12/1996, 30/11/1997, 31/03/1998, 31/12/1998, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/12/1999, 31/08/2000, 30/09/2000, 30/11/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 31/05/2001, 30/06/2001*

*Ementa: ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO – As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

*para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do Fato Gerador: 31/01/1996, 29/02/1996, 31/12/1996, 30/11/1997, 31/03/1998, 31/12/1998, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/12/1999, 31/08/2000, 30/09/2000, 30/11/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 31/05/2001, 30/06/2001*

*Ementa: JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC – Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.*

*INFRAÇÕES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA – A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA – Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.*

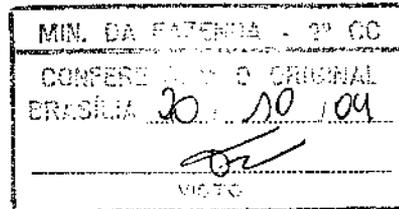
*Lançamento Procedente”.*

Inconformado, interpõe o Contribuinte o recurso que ora se julga, repisando *ipsis literis* o disposto em sua impugnação, acrescido apenas de tese acerca da exclusão, do faturamento da empresa, de valores repassados para terceiros, com fulcro no parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO KELLY ALENCAR

Verifico, inicialmente, que o Recurso voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho. Instruído com depósito do valor de 30% da exação discutida, conforme fl. 282, do mesmo conhecimento.

Em suas razões recursais o Contribuinte em síntese afirma que:

- o FISCO Federal não aceita o cálculo do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, no período anterior à MP nº 1.212/95;
- a Lei nº 9.718/98 seria inconstitucional;
- caso não seja, que do faturamento da empresa deve haver a exclusão de valores repassados para terceiros, com fulcro no § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.
- há impossibilidade de aplicação da Taxa SELIC para a correção de créditos tributários;
- requer a exclusão dos juros e multa moratórios;

Uma a uma analisamos suas alegações. Entretanto, como verifico que duas competências em discussão referem-se aos meses de janeiro e fevereiro de 1996, cumpre analisar a eventual ocorrência da decadência do direito da Fazenda lançar tais valores.

### DA DECADÊNCIA

A questão aqui tratada pertence ao prazo de que teria a Fazenda Nacional para apurar e cobrar dos Contribuintes valores da contribuição para o PIS, tendo em vista a legislação aplicável, especificamente o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91.

Prevê o CTN que:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, 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.*

§ 1º (omissis)

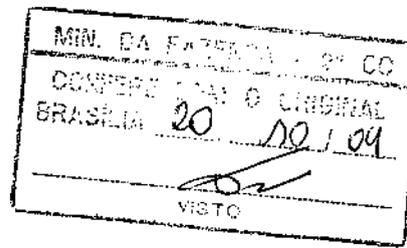
§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis) ↗ //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



*§ 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.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

*I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

*II - pelo protesto judicial;*

*III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."*

Ao passo que a Lei nº 8.212/91 dispõe:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

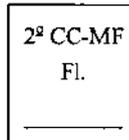
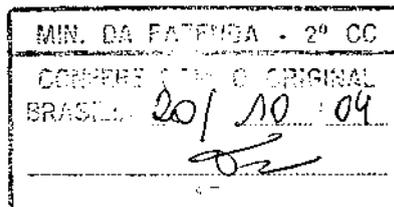
*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*§ 1º (omissis)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

§ 4º (omissis)

§ 5º (omissis)

§ 6º (omissis)

*Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos."*

Tendo em vista a visível antinomia entre os dois dispositivos, a fim de se averiguar a aplicabilidade da referida Lei Ordinária à Contribuição para o PIS, mister que se analise a mesma sob o aspecto formal e material. Vejamos:

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

*"Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - (omissis)*

*II - (omissis)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) (omissis)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) (omissis)."* **(grifos nossos)**

Logo, em se tratando a Contribuição para o PIS de um tributo, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como Lei Ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

*"Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, "*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259

MIN. DA FAZENDA - 2ª CD
CONTENHA DO ORIGINAL
BRASILIA 20/10/04
<i>[Assinatura]</i>
INSS

2º CC-MF
Fl.

*destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares n°s 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:"*

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário.

Há inclusive atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório n° 96, de 26-11-99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT n° 1.538, de 1999, que declara que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei n° 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado artigo 45 da Lei n° 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS, para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao Contribuinte valores indevidamente recolhidos caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

Outro aspecto interessante diz respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS. O parágrafo único do art. 10 da LC n° 70/91 que instituiu a COFINS dispõe que à esta aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo-fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente, quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades. Com isso a COFINS, também, tem natureza tributária, sendo o prazo decadencial regido pelo CTN.

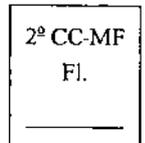
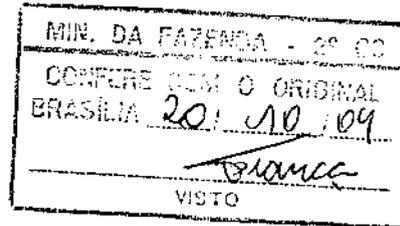
Ora, sendo a COFINS também contribuição para a seguridade social, deveria, diriam os defensores do prazo decenal, aplicar-se-lhe o disposto na Lei n° 8.212/91. Entretanto,

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



tendo em vista a Lei Complementar que a rege, a subsidiária legislação do Imposto de Renda e o próprio CTN, isto não ocorre.

Haja vista a quase identidade existente entre estas, COFINS e PIS, conclui-se que não há que se falar em prazo estipulado pela referida Lei em detrimento do disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, prevalecerá – e não poderia ser de outra forma – o prazo quinquenal.

O Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Leandro Paulsen, em sua obra “Direito Tributário”, ao comentar o artigo 150, § 4º, do CTN, esgota o tema:

*“Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade. Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará com o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício em vez de chancela-lo pela homologação. Com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco lançar eventual diferença. A regra do §4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, inobstante entendimento em sentido contrário esposado pelo STJ, com a censura da doutrina, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN.”*

Assim, em se tratando de lançamento por parte da Fazenda, *ex officio* da contribuição para o PIS, é de se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, havendo recolhimento do tributo, ainda que parcial, aplica-se o artigo 150, § 4º - considera-se decaído o direito de lançar toda e qualquer parcela relativa aos fatos geradores pretéritos ao

M



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONTEÚDO ORIGINAL
BRASILIA 20/10/04
<i>Pimenta</i>
VOTE

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

quinto ano anterior à lavratura do auto de infração; *in casu*, dacaído está o direito de a Fazenda lançar as competências anteriores a 25/09/1996.

## DA SEMESTRALIDADE DO PIS

O acolhimento da decadência para as competências anteriores a 25/09/1996 prejudica a questão da semestralidade, pois a partir de 03/1996 a contribuição para o PIS já é devida com base na MP nº 1.212/95, o que faz sua base de cálculo não mais ser o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador da contribuição.

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional parte do artigo 18 da Lei nº 9.715/1998, exatamente a expressão *aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995*.

Assim, ao analisarmos o inteiro teor do voto do relator da ADIN 1417-0, Ministro Octávio Gallotti, a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF restringiu-se, tão-somente, à parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/1998, sendo que os demais dispositivos da Lei foram mantidos integralmente. Esse artigo correspondia ao art. 15 da Medida Provisória nº 1.212/1995, publicada em 29 de novembro de 1995, que já trazia a expressão *“aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”*. E a única mácula encontrada na lei, que resultou da conversão dessa medida provisória e de suas reedições, foi justamente essa expressão que feriu o princípio da irretroatividade da lei, haja vista que a Medida Provisória fora editada em 29 de novembro daquele ano e os seus efeitos retroagiam a 1º de outubro do mesmo ano. Assim, decidiu por bem o Guardião da Constituição suspender, já em sede de liminar, a parte final do artigo 17 da Medida Provisória nº 1.325/1996, que correspondia à parte final do artigo 15 da MP nº 1.212/1995 e que deu origem ao artigo 18 da Lei nº 9.715/1998. Com isso, o artigo 17 da MP nº 1.325/1995 passou a vigor com a seguinte redação: ***Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.*** Como essa MP representa a reedição da MP nº 1.212/1995, o artigo desta correspondente ao art. 17 da MP nº 1.305/1996, também passou a vigor com a mesma redação acima transcrita. Em outras palavras, com a declaração de inconstitucionalidade da expressão **“aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”** a MP nº 1.212/1995, suas reedições e a Lei nº 9.715/1998 passaram também a vigor na data de sua publicação.

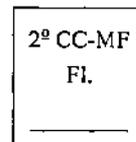
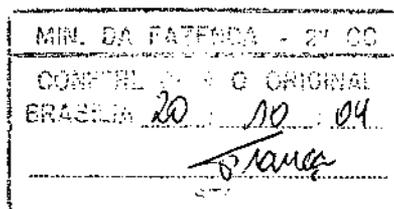
Por outro lado, a Medida Provisória nº 1.212/1995, reeditada inúmeras vezes, teve a última de suas reedições convertida em lei, o que tornou definitiva a vigência, com eficácia *ex tunc* sem solução de continuidade, desde a primeira publicação, *in casu*, desde 29 de novembro de 1995, preservada a identidade originária de seu conteúdo normativo. Em resumo, o conteúdo normativo da Medida Provisória nº 1.212/1995 passou a vigor desde 29/11/1995, e tornou-se definitivo com a Lei nº 9.715/1998. Todavia, por versar sobre contribuição social, somente produziu efeitos após o transcurso do prazo de noventa dias, contados de sua publicação, em respeito à anterioridade nonagesimal das contribuições sociais. Daí, que até 29 de fevereiro de 1996, vigeu para o PIS, a Lei nº 7/70 e suas alterações. A partir de 1º de março de 1996, passou então a vigorar, plenamente, a norma trazida pela MP nº 1.212/1996, suas reedições e, posteriormente a lei de conversão (Lei nº 9.715/1998).

*M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



Por oportuno, registro aqui o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, expendido no julgamento do RE 168.421-6, Rel. Min. Marco Aurélio, que versava sobre questão semelhante a aqui discutida.

*"(...) uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do art. 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita o § 6º do art. 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que divulgada a medida provisória."*

Assim, tem-se que com a declaração de inconstitucionalidade da parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/1998, que suprimia a anterioridade nonagesimal da contribuição, as alterações introduzidas na Contribuição para o PIS pela MP nº 1.212/1995 passaram a surtir plenos efeitos a partir de março de 1996, devendo a contribuição para o PIS ser regida pela mesma.

#### **DA CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98**

A Lei nº 9.718/98 já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, sendo considerada constitucional e acorde com o ordenamento jurídico pátrio. Entretanto, cumpre traçar algumas linhas sobre a mesma. Vejamos:

Em síntese, argumenta-se que o art. 3º da referida lei, ao disciplinar que o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil dessas receitas, extrapolou a autorização constitucional dada pelo art. 195, I, da Constituição Federal (antes da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998), para a instituição de contribuição incidente sobre o faturamento.

Assim sendo, segundo tal tese, a EC nº 20/98 estaria indevidamente convalidando lei que contrariava o Texto Constitucional então em vigor quando da promulgação da Lei nº 9.718/98.

Por outro lado, ainda alega-se que Lei nº 9.718 não poderia alterar a LC nº 70/91, seja no que tange à modificação da base de cálculo, seja em relação ao aumento de alíquota de 2 % (dois por cento) para 3 % (três por cento), levada a efeito pelo art. 8º. Segundo tal tese, tais alterações ferem a hierarquia das leis, uma vez que a alíquota e a base de cálculo foram fixadas por lei complementar, art. 2º da LC nº 70/91, não podendo, portanto, serem alteradas por lei ordinária.

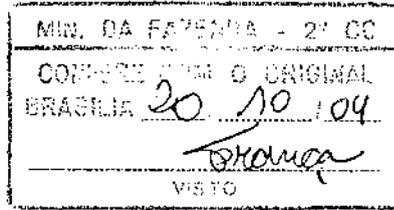
Não assiste, porém, razão aos defensores de tal tese, conforme se demonstrará a seguir.

<sup>1</sup> Informativo do STF nº 104, p. 4.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



## DO DIREITO: DA CONSTITUCIONALIDADE DAS ALTERAÇÕES NA COFINS E NO PIS PELA LEI Nº 9.718/98

As alterações produzidas na legislação da COFINS e do PIS pela Lei nº 9.718/98 são inteiramente constitucionais, uma vez que, como restará evidenciado nesta peça:

a) o conceito de receita bruta há muito é considerado pela jurisprudência como equivalente ao conceito de faturamento, não tendo a EC nº 20/98, neste ponto, introduzido mudança significativa, senão no sentido de explicitar a identidade entre os dois conceitos, o que já derivava implicitamente, da redação original do art. 195 da CF;

b) a Lei nº 9.718/98 só produziu efeitos, no que tange às mudanças na base de cálculo e na alíquota da COFINS, em relação a fatos geradores ocorridos após a vigência da EC nº 20/98; e

c) como já reconhecido pelo STF na ADC nº 1-1-DF, a LC nº 70/91 é complementar apenas do ponto de vista formal, podendo ser alterada por lei ordinária ou por medida provisória.

## DA IDENTIDADE ENTRE FATURAMENTO E RECEITA BRUTA ANTES DA EC Nº 20/98

O art. 195, I, da Constituição Federal, em sua redação original, dispunha:

*“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, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”*

Com base neste dispositivo constitucional, a LC nº 70/91 instituiu a COFINS incidente sobre o faturamento, assim considerado como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, na forma do art. 2º da referida lei.

Com a crise especulativa que assolou o País e a conseqüente necessidade de aumentar a carga tributária foi editada a Medida Provisória nº 1.724, de 29/10/98, convertida na Lei nº 9.718, de 27/11/98. O art. 3º da referida lei alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

*“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.*

y //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/10/04
<i>Almeida</i>
Visto

2º CC-MF
Fl.

*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."*

Com essa medida passaram a integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS as receitas financeiras do contribuinte, com o que não concorda a autora por entender que tais receitas não integram o conceito de faturamento.

Segundo esse raciocínio, alargar o conceito de faturamento dado pela lei comercial seria violar o art. 110 do CTN que proíbe ao legislador tributário alterar conceito de direito privado utilizado pela Constituição para delimitar a competência tributária dos entes da Federação.

A tese, embora possa parecer sedutora à primeira vista, não tem grande consistência, pois as expressões faturamento e receita bruta são equivalentes conforme já decidido reiteradamente pelo STF, como será em breve demonstrado.

Na verdade, a expressão FATURAMENTO não tem previsão no direito privado, sendo definida pela própria lei tributária. Ao contrário do que se costuma afirmar, a expressão não se vincula à emissão de faturas, como bem observam Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi no já consagrado "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática":

*"Os constituintes de 1988, certamente, usaram a palavra faturamento no sentido de receita bruta para efeitos fiscais e não para indicar emissão de fatura, como querem alguns. Isso porque, se faturamento fosse exclusivamente emissão de faturas, a cobrança da COFINS ficaria ao arbítrio das legislações estaduais e municipais. Se, por exemplo, um município fizesse a cobrança do ISS por estimativa, dispensando a emissão de nota fiscal ou fatura, as empresas não teriam faturamento e conseqüentemente estariam dispensadas de pagar a COFINS? Pior se faturamento for entendido como fatura de emissão obrigatória só nas vendas a prazo.*

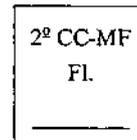
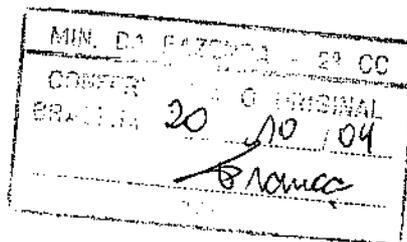
*O art. 195 da CF dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, tanto que o seu § 7º concedeu imunidade dessa contribuição exclusivamente para as entidades beneficentes de assistência social, porque estas já financiam a seguridade social mediante a prática de assistência social. Por outro lado, trata-se de entidades sem fins lucrativos." (Ob. Cit., Ed. Atlas, 22ª edição, p. 579).*

Portanto, o conceito de faturamento não é definido pelo direito privado, não se traduzindo em emissão de fatura. Assim, quem definirá o conceito de faturamento é o legislador ordinário, desde que não utilize elementos dissociados das noções correntes e de uso comum. Ao longo da evolução legislativa dos tributos incidentes sobre o faturamento (FINSOCIAL, PIS,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



e COFINS), a expressão faturamento foi utilizada como sinônimo de receita bruta com algumas variantes no que tange à sua amplitude.

Vale transcrever trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão na ADC nº 1-1/DF, que julgou constitucional a COFINS, onde fica demonstrada a mansa e pacífica posição da Corte Suprema no que tange à identidade entre faturamento e receita bruta e a dessemelhança entre o faturamento e a emissão de fatura :

*“De efeito, o conceito de “receita bruta” não discrepa do “faturamento”, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma “fatura” constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicada.*

*Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.” (RDDT nº1/99)*

É cediço no STF essa identidade de conceitos, como demonstram as decisões que a seguir transcrevemos:

*“Em se tratando de contribuições sociais previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal - e esta Corte deu pela constitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 7.738/89 por entender que a expressão “receita bruta” nele contida há de ser compreendida como sendo “faturamento” - , se aplica o disposto no § 6º desse mesmo dispositivo constitucional, que, em sua parte final, afasta, expressamente a aplicação a elas do princípio da anterioridade como disciplinado no artigo 150, III, b, da Carta Magna.”*

(STF, 1ª Turma, RE nº 167.966/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 09/06/95, p. 1782).

*“Reconheceu a Corte a vigência da legislação anterior do FINSOCIAL, a que se referia o Decreto-Lei nº 1949/1982, com as alterações ocorridas até a Constituição de 1988, com base na alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta (faturamento).”*

(STF, 2ª Turma, RE nº 227.890/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 11/12/98, p. 1.290).

*“A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alusão a “RECEITA BRUTA”, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CO
CONFERTE ORIGINAL
ERANICA 20 20 104
<i>Almeida</i>
POSTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

*segundo a definição do DL. 2397/87, que é equiparável a noção corrente de "FATURAMENTO" das empresas de serviço."*

(STF, PLENO, RE 150.755/PE, Rel. p/ acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, DJU 20/08/93, p. 485).

Observe-se que em todos esses julgados se reconhece a receita bruta como sinônimo de faturamento, inclusive com o reconhecimento da constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89 que, com base no art. 195, I, da CF, instituiu o FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviços elegendo a receita bruta como base de cálculo.

Que não se alegue ter o STF, ao reconhecer a identidade entre FATURAMENTO e RECEITA BRUTA, adotado um conceito mais restrito dessas bases de cálculo do que o adotado pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98. No julgamento do RE nº 150.755/PE, no trecho acima transcrito, o Pleno do STF deixou claro que a receita bruta definida nos termos do Decreto-Lei nº 2.397/87 se adequa ao art. 195, I, da CF.

Não se pode perder de vista que a receita bruta definida pelo Decreto-Lei nº 2.397/87 tinha amplitude suficiente para englobar as receitas financeiras, como evidenciado pelo seu art. 22 que inseria dentro da base de cálculo do FINSOCIAL as receitas operacionais das instituições financeiras e seguradoras, ao conferir nova redação às alíneas *b* e *c* do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940/82, *verbis*:

*"§ 1º. A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:*

*b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: (...)."*

*c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a ela equiparadas."*

Como é de todos sabido, as receitas financeiras integram a receita operacional da pessoa jurídica. No caso das instituições financeiras e das seguradoras, são as receitas financeiras que compõem a maior parte da receita operacional.

Está demonstrado, então, que a inclusão das receitas financeiras no conceito de faturamento ou receita bruta não é inédita no direito brasileiro. O Decreto-Lei nº 2.397/87, em seu art. 22, já o havia feito.

Não é demais frisar que essa inclusão teve o beneplácito do STF, no julgamento do RE nº 150.755, já transcrito e tantas vezes aqui citado. O Pretório Excelso reconheceu que a receita bruta nos termos do Decreto-Lei nº 2.397/87 se traduz em faturamento e se insere dentro do pressuposto constitucional de incidência previsto no art. 195, I, da CF. Assim, segundo o aludido precedente, a tributação das receitas financeiras com base no faturamento encontra respaldo no dispositivo constitucional em comento.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONF. COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20 10/04
<i>Pranica</i>

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

Logo, a base de cálculo definida pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, ao englobar toda a receita bruta da empresa, não extrapola a competência deferida constitucionalmente à União pelo art. 195, I, para instituir contribuição social sobre o faturamento, ainda sob a redação original anterior à EC nº 20/98 que, como demonstrado, só explicitou o que o STF já entendia como inserido no Texto Constitucional: a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo de tributos incidentes sobre o faturamento.

### A MUDANÇA DA BASE DE CÁLCULO SE DEU SOB A ÉGIDE DA EC Nº 20/98

Ainda que, desconhecendo os precedentes do STF, se reconheça que a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal não permitia a utilização da receita bruta como base de cálculo da PIS e da COFINS, o que só se admite para fins de argumentação, é constitucional a alteração na base de cálculo do tributo introduzida pela Lei nº 9.718/98, pois está de acordo com a nova redação dada ao referido dispositivo constitucional pela EC nº 20/98, já em vigor quando a legislação em comento começou a produzir efeitos.

A referida emenda constitucional deu nova redação ao artigo 195 da CF, nos seguintes termos:

*“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 - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

- a) a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
- b) a receita e o faturamento;*
- c) o lucro;”*

Logo, qualquer discussão sobre a inserção da receita bruta no pressuposto constitucional de incidência do art. 195 da Constituição resta inteiramente superada.

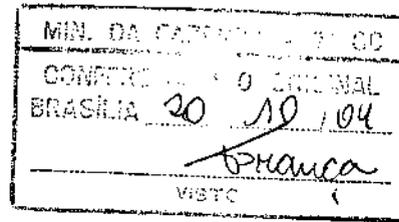
Não procede a argumentação no sentido de ter sido a Lei nº 9.718/98 promulgada antes da EC nº 20/98, o que exigiria nova lei posterior à promulgação desta.

Embora a Lei nº 9.718 tenha sido promulgada no dia 27 de novembro de 1998, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 1.724, editada no dia 29 de outubro de 1998, portanto antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, em 15 de dezembro de 1998, ela fez parte de um pacote de medidas destinadas a regulamentar a chamada reforma da previdência.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



É que a EC nº 20/98 só foi promulgada várias semanas após a sua aprovação pelo Congresso Nacional. Assim, quando da edição da MP nº 1.724/98, todos já conheciam o conteúdo da emenda aprovada.

Deste modo, os dispositivos da Lei nº 9.718/98 que tratam da incidência da COFINS com base na receita bruta só passaram a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, quando a EC nº 20/98 já estava em vigor.

De fato, o art. 17 da Lei nº 9.718/98 determinou que os arts. 2º ao 8º da lei, que tratam das alterações legislativas na COFINS, só produziram efeitos em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Pouco importa que a lei tenha entrado em vigor antes da emenda constitucional. O que realmente importa é que ela só atingiu a fatos geradores ocorridos quando a emenda já estava em vigor.

Caso semelhante aconteceu por ocasião da promulgação da EC nº 23/93, ainda sob a égide da Emenda nº 1, de 1969. A Lei nº 3.991/83, do Estado de São Paulo, foi promulgada antes de a EC nº 23/83 produzir os seus efeitos. Embora promulgada em 1º de dezembro de 1983, a emenda constitucional só passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1984. Entre a promulgação e o termo inicial da validade da emenda, foi promulgada a lei paulista em 28 de dezembro de 1983, que, por sua vez, só veio a produzir efeitos também em 1º de janeiro de 1984. O mesmo se deu em relação à Lei nº 718/83, do Estado do Rio de Janeiro.

A dúvida seria saber se as leis estaduais foram recepcionadas pela nova constituição, tendo em vista que não eram compatíveis, materialmente, com a constituição vigente no momento de sua edição.

Nos dois casos, o STF entendeu que, embora a lei tenha sido promulgada quando a emenda constitucional ainda não produzia efeitos, essa tem o seu fundamento de validade no novo Texto Constitucional, desde que também só produza efeitos em relação a fatos geradores ocorridos após a plena validade do novo arcabouço constitucional.

Eis as decisões do STF sobre a matéria:

*"ICM. Princípios Constitucionais da anterioridade e anualidade do tributo (parágrafo 29 do artigo 153 da Constituição Federal).*

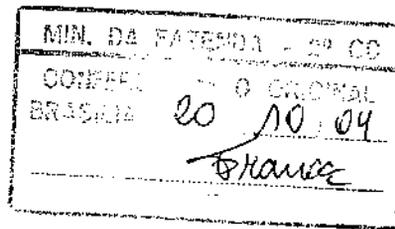
*A Lei nº 3.991, de 28 de dezembro de 1983, do Estado de São Paulo, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1984, com base na Emenda Constitucional nº 23, de 1º-12-1983, que entrou em vigor na mesma data (1º-01-1984), não afronta os princípios constitucionais.*

*Precedentes do Supremo Tribunal Federal.*

*Agravo Regimental Improvido."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

(STF, 1ª Turma, AGRAG nº 113.353/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU de 29/03/87, p. 980).

*"ICM. Ausência de conflito entre a lei fluminense nº 718/83 e a Emenda nº 23/83, à Constituição Federal, ambas produzindo efeito a partir de 1º de janeiro de 1984.*

*Agravo Regimental a que se nega provimento."*

(STF, 1ª Turma, AGRAG nº 114.375/RJ, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJU de 14/11/86, p. 948).

Não é outro o posicionamento do professor Tércio Sampaio Ferraz:

*"Ora, no caso de vacatio constitutionis, continua a imperar a Lei Maior ainda em vigor e vigente. Neste período, toda lei ordinária que a contrarie não será válida. Mas, caso o legislador ordinário edite norma conforme à norma constitucional nova, a lei será válida em relação à Constituição já promulgada, embora ainda não vigorante e vigente. A estrutura dos sistemas normativos, vale a pena repetir, não impede que, dentro dele, se formem cadeias de normas válidas incompatíveis entre si, posto que, em cada série, as normas derivadas são válidas em relação às respectivas normas-origem das cadeias. O que o sistema não tolera é que ambas sejam vigorantes simultaneamente, pois, nesse caso, o sujeito de ambas as séries não saberia à qual deve obediência. Assim, se no período da vacatio legis constitutionalis a lei ordinária, conforme àquela mas desconforme à Constituição ainda em vigor e vigente, não for declarada inconstitucional, nem tiver suspensa a sua eficácia, então ela passa a vigorar e ser vigente desde o dia em que a nova norma constitucional entra em vigor."(RDT nº 27-28, p. 43/50).*

No mesmo sentido o festejado José Afonso da Silva:

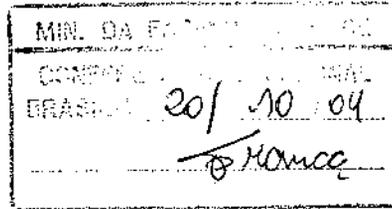
*"Toda lei ordinária que tenha sido criada no período da vacatio constitutionalis será inválida se contrariar as normas constitucionais existentes, mesmo quando esteja de acordo com a constituição já promulgada, mas não em vigor. Todavia, se não houver sido suspensa sua executoriedade na forma prevista, após sua declaração de inconstitucionalidade, torna-se válida e executável desde o dia em que a constituição entra em vigor."*

*(In "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", Ed. Malheiros, 3ª edição, p. 54).*

É o que ocorre no caso concreto. Embora ainda não estivesse promulgada a EC nº 20/98, mas somente aprovada, quando da edição da Lei nº 9.718/98, enquanto nos casos citados as emendas já estavam promulgadas, a solução para as duas situações é a mesma pois, em ambos os casos, as leis foram editadas sob o pálio da constituição anterior, e na ausência de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

declaração de sua inconstitucionalidade, passam a valer a partir do momento em que a emenda constitucional começa a produzir efeitos.

Assim, não impressiona o fato de a lei ter sido promulgada sob a égide do texto original do art. 195 da CF, uma vez que só foi produzir efeitos após a promulgação da EC nº 20/98, não havendo obstáculos a que a lei busque seu fundamento no novo texto constitucional.

Também não prosperam os argumentos no sentido de que o tratamento da matéria pela MP nº 1.724/98 fere o art. 246 da CF, que veda a edição de medida provisória para regulamentar artigo da Constituição com redação dada por emenda constitucional.

Na verdade, quando a EC nº 20/98 foi promulgada, a MP nº 1.724 já havia sido convertida na Lei nº 9.718/98, não havendo que se aplicar, no caso, o art. 246 da CF.

Não impressionam ainda as alegações de que a Lei nº 9.718/98 sofreu alterações no Congresso Nacional em relação à redação original da MP nº 1.724, pois a Constituição não veda às alterações pelo Congresso na medida provisória, ao contrário do que se dava com o Decreto-Lei no tempo da ditadura militar. Assim, não há nenhum óbice na apresentação de emendas ao texto da medida provisória.

## **DA CONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO DA LC Nº 70/91 POR LEI ORDINÁRIA OU MEDIDA PROVISÓRIA**

Demonstrada a constitucionalidade da alteração da base de cálculo do ponto de vista material, cabe refutar as alegações quanto à inconstitucionalidade formal, traduzida na alegada impossibilidade de a MP nº 1.724/98 e a Lei nº 9.718 alterarem dispositivos da Lei Complementar nº 70/91.

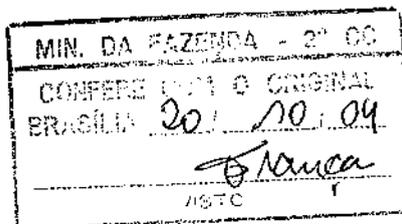
Como é cediço, não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária no ordenamento jurídico brasileiro. O que existe é a reserva de lei complementar que a Constituição faz em relação a determinadas matérias. Assim, só tem eficácia passiva de lei complementar o diploma legal que cumpra os requisitos formais para tal e que trate de matéria que o constituinte tenha reservado expressamente à lei complementar. Deste modo, caso o legislador resolva tratar, através deste veículo legislativo, de matéria que o constituinte não reservou à lei complementar, tal diploma só será lei complementar do ponto de vista formal, podendo ser alterado por lei ordinária e por medida provisória.

É o caso da Lei Complementar nº 70/91. A Constituição de 1988 não exigiu a instituição de contribuições sociais por lei complementar em relação aos fatos geradores previstos no art. 195, I, mas somente em relação às novas fontes de custeio, na forma do § 4º do referido dispositivo constitucional. Assim, a LC nº 70/91 é materialmente uma lei ordinária, conforme entendimento pacífico do STF, de que é prova o voto condutor do Min. Moreira Alves na ADC nº 1-1/DF:

*“A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar - a Lei Complementar nº 70/91 - não lhe dá, evidentemente, a natureza de*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

*contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída - que são objeto desta ação -, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a Constituição atual não alterou esse sistema -, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daqueles para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.”(RDDT nº 1/96)*

Como se vê, portanto, não há qualquer óbice na alteração da Lei Complementar nº 70/91, seja por lei ordinária, seja por medida provisória.

Quanto ao aumento de alíquota, a única objeção que poderia se fazer diz respeito ao veículo legislativo: alteração de lei complementar por lei ordinária, o que, como já se viu, é legítimo no caso, segundo o STF.

De resto, não há nenhum óbice à majoração de alíquota levada a efeito por lei, uma vez que se trata de matéria a cargo do legislador ordinário.

Portanto, não há qualquer vício, também do ponto de vista formal, nas alterações introduzidas no PIS e na COFINS pela Lei nº 9.718/98.

## RECEITAS REPASSADAS PARA TERCEIROS

Por bem esgotar o tema, transcrevo o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido pelo Exmo. Ministro José Delgado, em decisão recentíssima daquela Corte:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)**

**RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO**

**RECORRENTE : FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA**

**ADVOGADO : DELUCI DE FÁTIMA DE SOUZA SAN MARTIN E OUTROS**

**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR : RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS**

**EMENTA**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20 10 04
<i>S. Lourenço</i>
VISTO 1

2ª CC-MF  
Fl.

**RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.**

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Medina, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 17 de dezembro de 2002(Data do Julgamento).

**MINISTRO JOSÉ DELGADO**

Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)**

**RELATÓRIO** *h*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/10/04
<i>Stauça</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** *Cuidam os autos de Ação Mandamental impetrada contra o Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo/RS por FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA que no Juízo singular recebeu o seguinte relato (fls. 87/88):*

*"FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada na inicial, ajuizou ação de segurança contra o Ilmo. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ÂNGELO.*

*Pretende liminarmente que a autoridade impetrada exclua da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, conforme determina o inciso III do par. 2º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no período em que este dispositivo legal esteve em vigor, ou seja, durante o lapso de 01.02.1999 a 10.06.2000, quando foi revogado pelo art. 47, inciso IV, da Medida Provisória n. 1.991-18, que foi publicado no Diário Oficial da União do dia 10.06.2000. Sustentou ser inadequado o uso do decreto como instrumento para integrar eventual omissão constante na lei, especialmente no caso concreto, onde do texto legal se extrai os elementos necessários para a aplicação do dispositivo. Pediu a declaração do direito de compensar os valores pagos indevidamente com as contribuições da mesma espécie.*

*Nas informações a autoridade impetrada embasado no Ato Declaratório da SRF n. 56, de 20 de julho de 2000, defendeu a necessidade de regulamentação para a eficácia do dispositivo em debate, sendo competência do Poder Executivo. O digno representante do Ministério Público Federal pugnou pela denegação da segurança, sendo o decreto regulamentar condição essencial da atuação normativa da lei..."*

*Concedida a Segurança.*

*Houve Remessa Oficial e recurso voluntário apresentado pela Fazenda Nacional.*

*Em Acórdão proferido pelo TRF/4ª Região, os recursos foram providos conforme ementa assim redigida (fl. 111):*

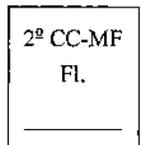
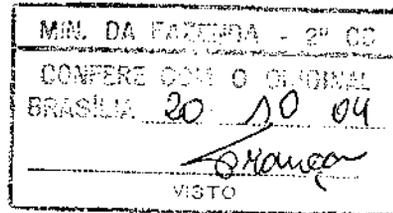
**"TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEI 9.718 ART. 3º PAR. 2º INC. III. INCONSTITUCIONALIDADE INCONFIGURADA.**

*1. O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718 ao prever que os 'valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentares expedidas pelo Poder Executivo', embora vigente temporariamente, não logrou eficácia no ordenamento face de*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



*sua revogação pelo art 47-IV da MP 1991-18 (DOU 10-06-00) antes de qualquer iniciativa regulamentar.*

*2. Se o legislador cometeu ao Executivo expedir normas para eficácia do comando, se cuida de preceito non self executing e não de norma inconstitucional porque redução de base de cálculo nada mais é senão forma inominada de exclusão de exclusão de crédito tributário.*

*3. Apelação e remessa oficial providas."*

*Irresignada, a empresa apresenta Recurso Especial pela alínea "a", da permissão do artigo 105, III, da Constituição Federal vigente.*

*Aponta como violados os artigos 97, IV, do Código Tributário Nacional e 17, I, da Lei 9.718/98 que preceituam, respectivamente:*

*"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*IV. a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65"*

*"Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos :*

*I. em relação aos artigos 2º a 8º, para os fatos geradores a partir de 1º de fevereiro de 1999".*

*Explica a recorrente que desde a entrada em vigor da Lei 9718/98, em 1º de fevereiro de 1999, por força do inciso III, do § 2º, do artigo 3º, do citado Diploma legal, deixou de excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas, tendo em vista que a parte final do inciso III dispunha que deveriam "ser observadas normas regulamentares expedidas pelo Poder Executivo", e ainda tendo em vista a orientação da SRF da 7ª Região Fiscal, na decisão n.º 354 que determinou que "não é possível excluir da receita bruta os valores que computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, uma vez que até o momento não foram baixadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".*

*Ocorre que as normas regulamentares não foram expedidas e o inciso III, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 9718/98 foi revogado pelo artigo 47, da MP 1991-18 de 10.06.2000.*

*Entende que, ao contrário do que diz o Acórdão impugnado, o referido dispositivo legal vigeu no período de 01.02.99 até 10.06.2000 possuindo ela,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/11/09
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

*recorrente, em decorrência deste fato, direito à compensação dos valores que computados como receita, foram transferidos para outras pessoas jurídicas sem serem excluídos da base cálculo das contribuições.*

*Sustenta que a vulneração ao artigo 97, IV, do Código Tributário se deu quando o decisório dispôs que se o legislador cometeu ao Executivo expedir normas para eficácia do comando, se cuida de preceito **non self executing**, e não de norma inconstitucional, porque a redução da base de cálculo nada mais é senão forma inominada de exclusão de crédito tributário.*

*Aduz que a "redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo forma inominada de exclusão de crédito tributário, está sujeita à previsão de todos os seus aspectos e contornos na lei, não sendo possível delegar tais funções ao poder regulamentar do Executivo..."*

*Alega que a infringência ao artigo 17, da Lei 9718/98, verificou-se na medida em que se expressou que, não acontecendo a regulamentação da norma (inciso III, § 2º do artigo 3º, da Lei 9718/98), pelo Poder Executivo, esta não produziu efeitos.*

*A recorrente diz que "o artigo 17, inciso I, da Lei 9.718/98 foi claro quando estabeleceu que a norma produziria efeitos a partir de fevereiro de 1999, não podendo a Decisão recorrida afastar o texto de lei, para adequar a interpretação dada ao art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9718/98. Porque, como se demonstrou, nenhum ato normativo infralegal era necessário à regulamentação da base de cálculo das contribuições."*

*Com esteio na argumentação acima aduzida, apresenta pedido do seguinte teor:*

*"Ante o exposto requer que seja reformado o V Acórdão, dando provimento ao Recurso Especial e julgada procedente a demanda, declarando a desnecessidade de regulamentação do artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei n.º 9.718/98, no período de 01.02.1999 a 10.06.2000, reconhecendo o direito de compensar os pagamentos indevidos pela não exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas devidamente atualizadas e com a taxa de juros SELIC, nos moldes do pedido inicial."*

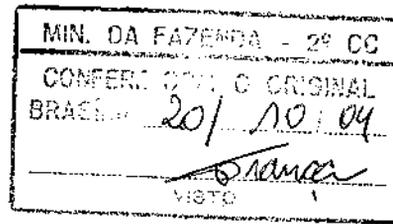
*Foram ofertadas contra-razões tratando matéria diversa da discutida nos autos. Em juízo de prelibação, o recurso mereceu crivo de admissibilidade.*

*É o relatório.*

**RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259

**RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.**

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

#### VOTO

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** Assinalo, preliminarmente, que apenas o artigo 97, do Código Tributário Nacional, apontado como violado, foi objeto de debate pelo Acórdão recorrido, o mesmo não ocorrendo acerca do dispositivo do art. 17, I, da Lei 9718/98 que não restou prequestionado.

Por outro lado, impende registrar ser improficua, para fins de prequestionamento, a ressalva feita no voto-condutor objurgado ao dizer à fl. 110, in fine "Para eventual efeitos de prequestionamento, não vislumbro ofensa ao disposto nos artigos 5º, § 2º, 48, 68, § 1º e 150-I da CF/88 e o art. 97-IV do CTN", uma vez que apenas se tem como prequestionado o artigo infralegal quando, efetivamente, o decisório teceu considerações de valor a respeito do mesmo, não sendo suficiente a mera enumeração dos preceitos de lei federal.

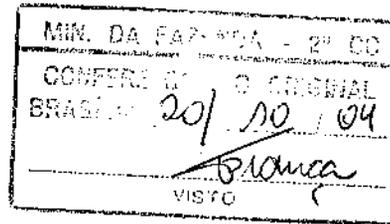
Analiso, pois, a irresignação no que toca ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional.

Desassiste razão à recorrente. O núcleo da argumentação sustentada no presente recurso vincula-se à desnecessidade da expedição de decreto,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259



2º CC-MF  
Fl.

*regulamentar como meio de tornar eficaz norma, que, segundo entende a recorrente, contém todos os elementos essenciais à sua aplicação, razão pela qual, o Aresto reclamado teria maculado o artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional quando decidiu que, mesmo vigente, a referida norma não produziu efeitos em face da sua não regulamentação.*

*A norma legal sobre a qual se discute ser necessário ou não o uso de decreto regulamentar é o artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9718/98 que antes de sua revogação pela Medida Provisória 1991-18/2000, dispunha:*

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

*(...).*

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

*(...);*

*(...);*

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

*Por sua vez, o artigo 2º, da Lei 9718/98 ao qual o retrocitado dispositivo faz referência preceitua:*

*"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."*

*Colhe-se da leitura do texto legal que permitiu, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, a exclusão dos valores que, computados como receita fossem repassados para outras pessoas jurídicas, que este benefício estaria condicionado à regulamentação, por meio de decreto, pelo Poder Executivo.*

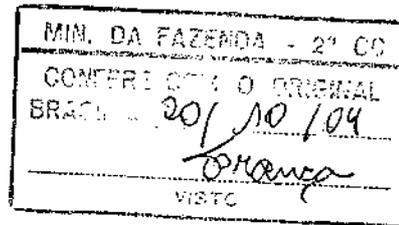
*Como poder regulamentar, ensina Hely Lopes Meirelles, "in" Direito Administrativo Brasileiro, 26ª edição, Malheiros Editores, entende-se:*

*"... a faculdade de que dispõem os Chefes do Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) de explicar a lei para a sua correta execução, ou de expedir decretos autônomos sobre matéria de sua competência ainda não disciplinada por lei. É um poder inerente e privativo"*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259



2º CC-MF  
Fl.

*do Chefe do Executivo (CF, art. 84, IV)., e, por isso mesmo, indelegável a qualquer subordinado.*

(...)

*A faculdade normativa, embora caiba predominantemente ao Legislativo, nele não se exaure, remanescendo boa parte para o Executivo, que expede regulamentos e outros atos de caráter geral e efeitos externos. Assim, o regulamento é um complemento da lei naquilo que não é privativo da lei."*

*No caso, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos, como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.*

*Cuida-se, portanto, de norma de eficácia contida, ou seja, depende de regulamento para instrumentalizar sua execução, para se tornar operacional, embora se apresente completa em sua formação.*

*Acerca deste assunto, mais uma vez a lição de Hely Lopes Meirelles (op. cit.) às fls. 172, "ad litteram":*

*"Leis existem que dependem de regulamento para sua execução; outras há que são auto-executáveis (self executing). Qualquer delas, entretanto, pode ser regulamentada, com a só diferença de que nas primeiras o regulamento é condição de sua aplicação e nas seguintes é ato facultativo do Executivo."*

*O mesmo doutrinador diz, também, à fl. 121, que:*

*"As leis que trazem a recomendação de serem regulamentadas não são exequíveis antes da expedição do decreto regulamentar, porque esse ato é conditio juris da atuação normativa da lei. Em tal caso, o regulamento opera como condição suspensiva da execução da norma legal, deixando seus efeitos pendentes até a expedição do ato Executivo. Mas, quando a própria lei fixa o prazo para sua regulamentação, decorrido este sem a publicação do decreto regulamentar, os destinatários da norma legislativa podem invocar utilmente seus preceitos e auferir todas as vantagens dela decorrentes, desde que possa prescindir do regulamento, porque a omissão do Executivo não tem o condão de invalidar os mandamentos legais do Legislativo. Todavia, se o regulamento for imprescindível para a execução da lei, o beneficiário poderá utilizar-se do mandado de injunção para obter a norma regulamentadora."*

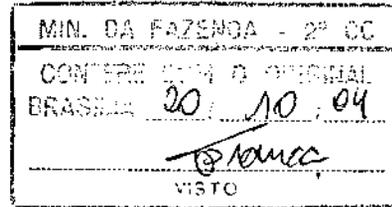
*Com razão a autoridade impetrada quando afirmou às fls. 77:*

*"Dois comentários são oportunos. O primeiro é que a lei não fixou prazo para o Executivo. O segundo de fundamental importância, é que a regulamentação era imprescindível para a execução da lei. Pois esta determinaria o alcance da*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10925.001672/2001-53  
Recurso n° : 120.988  
Acórdão n° : 202-15.259



*expressão 'os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica..' (art. 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998)"*

*O argumento utilizado pela recorrente é de que o comando legal supracitado era autoexecutável e independia de regulamentação, podendo produzir efeitos sob pena de violação ao princípio da legalidade.*

*No particular, adoto os fundamentos emitidos pelo Ministério Público Federal em seu parecer, quando explicita às fls. 83/85:*

*"Não assiste razão à impetrante. Resumindo a questão, temos que, ao condicionar a aplicação da isenção à edição de um regulamento, o legislador transferiu para o Executivo a aleição dos critérios pelos quais se faria a transferência dessas receitas. Ao não expedir o Decreto que deveria regulamentar a matéria, o Executivo obstaculizou temporariamente a aplicação da norma legal e, em seguida, a retirou do universo jurídico através da edição da Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.*

*Vejamos como dispunha o indigitado inciso III (do § 2º, art. 3º, da Lei 9718/98):*

*"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. (...).*

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

*(...);*

*III. os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo."(grifei).*

*Ao estabelecer essa condição de aplicabilidade, ou seja, de que na exclusão de valores computados como receita deveriam ser observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, o legislador afirmou que a disposição legal deveria limitar-se à abrangência que lhe desse o regulamento. Por outras palavras, se fosse vontade do legislador a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos, não teria acrescentado a parte final ao inciso III, remetendo ao Regulamento a aplicabilidade da lei. Utilizando aqui a conhecida classificação defendida pelo renomado José Afonso da Silva para as normas constitucionais, pode-se y*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 20/10/04
<i>R. M. M. C.</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

*afirmar que, também em relação à norma legal, a exigência de edição de um comando posterior para lhe dar plena eficácia torna a disposição dependente, isto é, limitada à essa explicação posterior. Por isso mesmo, a norma assim concebida tem uma aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, podendo incidir totalmente sobre interesses tutelados após a edição de um regramento ulterior que lhes confira uma aplicabilidade jungida a determinados limites.*

*O decreto regulamentar, em tais casos, é condição essencial da atuação normativa da lei.*

*Nem se pode entender de outra forma. Impossível, nos casos concretos, sem o estabelecimento de parâmetros e critérios uniformes, aplicáveis a todas as empresas indistintamente, fazer transferência de receitas para outras pessoas jurídicas e apurar o valor das contribuições com essas parcelas já descontadas, sem que se possibilite atividade sonegatória.*

*A lei que autoriza desconto, isenção, compensação ou qualquer outra atividade em benefício do contribuinte, pode estipular condições para o contribuinte e garantias para o Fisco. Ou seja, fixar os limites dentro dos quais a atividade deverá ser desenvolvida. Neste ponto, o legislador tem total liberdade para estabelecer a forma e os critérios como os contribuintes realizarão determinadas operações. Tendo o legislador preferido deixar para o Executivo a tarefa, também essa decisão encontra amparo em sua autonomia legislativa.*

*Ocorre que, nesse ínterim, enquanto a disposição legal não obtinha do Executivo os necessários contornos, o próprio Executivo, em sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a disposição do universo jurídico e o fez editando a Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.*

*Ora, considerando-se interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que confere validade e força de lei ordinária às medidas provisórias, mesmo àquelas indefinidamente reeditadas, temos que um outro mecanismo legal, de igual peso legislativo que o anterior, desfez a relação jurídica delineada, antes que se pudessem produzir os efeitos pretendidos."*

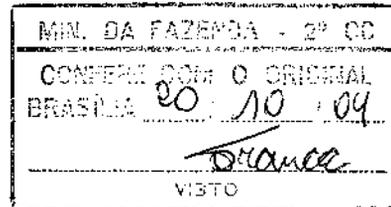
*Não vislumbro, destarte, o cometimento de violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional, pois, como bem explicitado no decisório vergastado "Exclusão de base de cálculo configura exclusão de crédito tributário e só pode decorrer de lei a teor do artigo 97 do CTN. Como o dispositivo que previa exclusão de repasse de valores a outras pessoas jurídicas dependia de regulamentação, a conclusão é a de que o comando, apesar de vigente, não logrou eficácia no mundo jurídico"*

*Em face das considerações acima expostas, nego provimento ao recurso.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



2º CC-MF  
Fl.

*É como voto."*

Pelo exposto, não há que se falar em exclusão da base de cálculo da contribuição de receitas repassadas para terceiros, a qualquer título.

Entretanto, o mesmo Ministro do STJ, em decisão também recente, desta feita versando sobre o ISSQN, houve por bem diferenciar os conceitos de "receitas" e "entradas", ambos são valores que transitam pelo estabelecimento do contribuinte, mas que têm natureza distinta e inconfundível. Vejamos.

Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma "receita", por não ingressar no patrimônio da empresa.

O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim *'recepta'* é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

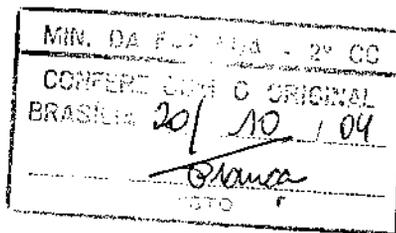
Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnis autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: *"a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo"*. Manuel de Juano, diz ser receita pública, *"toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas"*.

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita *"é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio"*. No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

*"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".*

Pelas considerações acima, verifica-se que a base de cálculo do PIS, no caso da atividade de empreitada, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (a empreitada), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador.

Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de subempreitadas e subcontratações são receitas destes e não da empresa prestadora. Nesta, configuram meras entradas, já destinadas a terceiros por força da sub-empreitada, e, no caso, farta é a documentação que demonstra esta realidade.

Incluir tais valores na base de cálculo do PIS, independentemente de previsão legal, é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência tributária e exasperar na exigência fiscal.

Concluimos então que a base de cálculo do PIS, na hipótese de prestação de serviços de empreitada, limita-se ao valor da mesma, recebida pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas).

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual:

*"Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária."*

*Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base impositiva do tributo"* (Ap. 363.954 – reexame – 3ª C. – J. 1.12.86 – Rel. Juiz Toledo Silva – Rev. dos Trib. 616/104).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERTE COM O ORIGINAL
BRASIL, 20 10 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

O modelo traçado pela ementa transcrita justifica a conclusão de que a atividade desenvolvida pelas empresas de construção civil não pode expressar-se no inconseqüente ato de repassar a seus subcontratados valores devidos em razão da prestação de serviços feita a terceiros.

E, conquanto tais valores possam mostrar-se quantitativamente expressivos, nem assim perdem a condição, tão bem assinalada pelo v. acórdão, de receitas inorgânicas ou secundárias, não originárias da atividade tributada.

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo do PIS enseja direta ofensa ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em conseqüência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);

b) descon sideração da natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei nº 6.019/74.

Por fim, transcrevo ementa de recentíssima decisão do Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Exmo. Ministro José Delgado – que inclusive considera inaplicável a previsão do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, o que reitera nosso posicionamento sobre a distinção da presente hipótese.

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.**

1. *A empresa que agencia mão-de-obra temporária que age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*
2. *A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.*
3. *O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.*
4. *O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros(os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERÊNCIA ORIGINAL
BRASIL 20/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VOTO

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

5. *A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação do confisco.*

6. *Recurso Especial provido.*"

Por tal, voto no sentido de excluir do presente auto de infração as parcelas que foram incluídas na base de cálculo da contribuição para o PIS, provenientes de subempreitadas contratadas, o que poderá ser feito facilmente pela fiscalização tendo em vista a farta documentação existente.

### TAXA SELIC

No que diz respeito à aplicação da Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, tem-se que a mesma encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

*"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART.14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART.6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART.90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART.84, inciso I, e o ART.91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."*

A incidência de tal norma deve ser observada apenas a partir de abril de 1995, como dispõe literalmente o excerto do seu texto acima referido, e outra não foi a disposição da autoridade autuante, vez que, no elenco dos dispositivos legais embaixadores da imposição dos juros de mora está expressa tal deliberação.

Para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 1995, a imposição dos juros de mora observou o disposto no artigo 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/95, que traz como parâmetro a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, *in litteris*:

*"Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

*(...)."*

Como se depreende do enquadramento legal elencado como base da imposição, no lançamento foram observados os ditames normativos que regem a matéria, não se



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

MIN. DA FZ - 2ª CC
CONFIRMAÇÃO DO ORIGINAL
BRASIL 20/10/04
<i>Blanca</i>
SECRETARIA

2ª CC-MF
Fl.

apresentando qualquer dissonância entre os seus mandamentos e os procedimentos adotados pela autoridade fiscal.

## IMPOSIÇÃO DE MULTA

A recorrente também se insurge contra a aplicação da multa de ofício ao lançamento, dizendo-a confiscatória.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Na espécie, a autuada não apresentou elementos capazes de elidir a exação fiscal, indicando que ela não cumpriu a obrigação do recolhimento do tributo devido, e o não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor. A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, em Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 336/337, discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

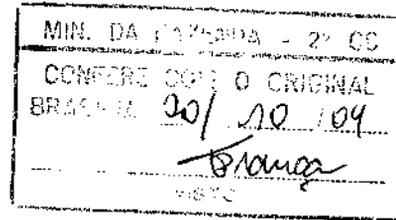
*“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”*

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



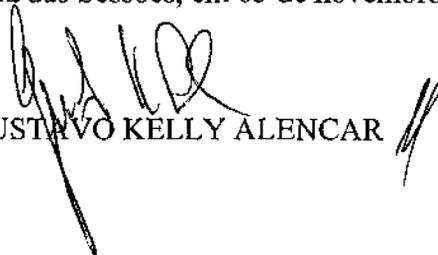
2º CC-MF  
FL.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso para:

- considerar alcançadas pela decadência as competências relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 1996; e
- excluir da base de cálculo da contribuição os valores que forem repassados a terceiros por força dos contratos de subempreitada.

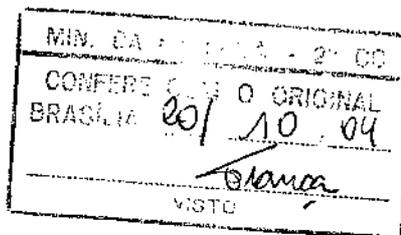
Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



VOTO DA CONSELHEIRA NAYRA BASTOS MANATTA  
RELATORA-DESIGNADA

Destaco, inicialmente, que, no voto a seguir apresentado, a divergência remanescente entre este e o posicionamento defendido pelo ilustre relator no seu voto originário diz respeito, unicamente, à exclusão da base de cálculo da contribuição de receitas de terceiros, no caso específico de contratos de subempreitada.

Da análise dos autos verifica-se que o litígio em questão versa sobre a pretensão de a recorrente excluir da base de cálculo do PIS os valores correspondentes aos pagamentos repassados pela contribuinte às subempreiteiras, com base no disposto no inciso III § 2º art 3º da Lei nº 9.718/98.

O referido inciso III § 2º art 3º da Lei nº 9.718/98 refere-se à exclusão de valores que tenham sido computados como receita e transferidos para outra pessoa jurídica, conforme expresso literalmente no texto legal.

*“Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente 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 – (omissis);*

*II – (omissis);*

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

A contribuinte, em realidade, deseja excluir da base de cálculo da contribuição valores relativos aos repasses às subempreiteiras por ela contratadas para prestar serviços no ramo da construção civil. Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não cumulatividade ao PIS. Ocorre que não existe qualquer previsão legal para arrimar suas pretensões e a base legal, por ela invocada, é incabível à situação fática apresentada, conforme dito anteriormente.

Ocorre que, no ramo da construção civil, é comum a prática de empreitada e subempreitadas para a realização de alguns serviços que compõem o total dos serviços contratados. No caso em questão fica evidente nos autos que os serviços de empreitada e subempreitada foram contratados pela recorrente, em seu nome, compondo assim o preço total dos serviços por ela prestados, constituindo, custos e não receitas de terceiros.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE O ORIGINAL
BRASIL 20/10/04
<i>Blanca</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259

A exclusão prevista na lei refere-se a valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas e a exclusão pleiteada pela recorrente refere-se a custos incorridos em serviços utilizados na sua produção (construção civil). Diferentes, portanto, as duas premissas: a primeira refere-se às receitas de terceiros indevidamente apropriadas e a segunda, aos custos de produção. Impossível, pois, aplicar à segunda premissa exclusão prevista para a primeira, até mesmo porque, se assim o fosse, estaria sendo ferido o princípio basilar do Direito Tributário da legalidade.

Da análise dos arts. 2º e 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vê-se que a base de cálculo da contribuição para o PIS passou a ser, a partir de 1º de fevereiro de 1999 – data da vigência da referida lei -, a receita bruta obtida pela pessoa jurídica sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões, dentre as quais não se encontram os custos (Grifou-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 correspondente 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.”*

Depreende-se daí que, a partir do advento da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo para o PIS passou a ser a totalidade das receitas brutas auferidas pela pessoa jurídica, incluindo as receitas financeiras.

Na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, existe norma que conceitua receita, bem como define as características dessa terminologia. Assim, a Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, explicita o que seja uma receita e os critérios para que possa ser identificada como tal, de inegável importância para o exame do tema.

*“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.”*

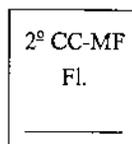
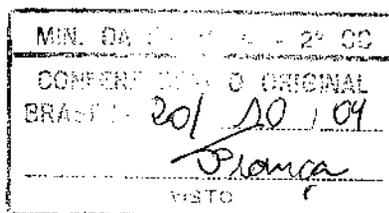
Acatar as pretensões da contribuinte seria, pois, em derradeira instância, estabelecer, em desrespeito à lei reguladora da matéria, que a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o lucro operacional bruto e não a receita bruta.

Segundo Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion in Dicionário de Termos de Contabilidade, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 124 e 169, o lucro operacional bruto é



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



conceituado como sendo a “diferença entre a receita de vendas menos suas deduções e o custo daquilo que tenha sido vendido”, e a receita bruta é conceituada como sendo “o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimos de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa” ou, ainda, “expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período. Em geral, pode-se dizer que é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.” (grifo nosso).

Depreende-se destes conceitos que não estão excluídos da receita bruta os custos incorridos nos pagamentos de serviços utilizados na produção da empresa, como deseja a recorrente. Acaso fosse efetuada a exclusão pleiteada estar-se-ia tributando o lucro operacional bruto e não a receita bruta, como determina a lei.

Releva observar que sobre o lucro incide a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e não a Contribuição para o Programa de Integração Social –PIS, incidente sobre a receita bruta.

Ressalte-se aqui que, mesmo antes da regência da Lei nº 9.718/98, o valor que servia de base para cobrança da contribuição para o PIS/PASEP já era aquele relativo ao faturamento. O significado da palavra faturamento, no léxico, é o ato ou efeito de faturar. Faturar significa, na linguagem técnica comercial, incluir mercadoria em fatura. Fatura, aí, quer dizer a relação que acompanha a remessa de mercadorias.

Desse sentido originário derivou um uso popular, como tal registrado pelo AURÉLIO. Faturar, em nosso País, significa – na linguagem criada pelo povo – (1) tirar proveito material (sobretudo pecuniário), (2) fazer, realizar, conseguir (coisa vantajosa) ou (3) ganhar muito dinheiro ou auferir vantagens.

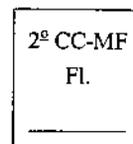
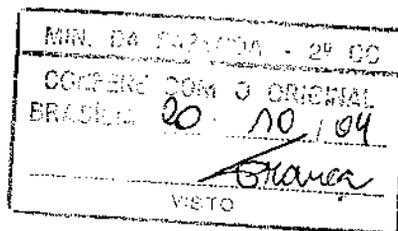
Na linguagem econômica, faturamento significa o complexo das receitas havidas pela empresa em dado período, independentemente dos resultados, positivos ou negativos, obtidos a final. Distingue-se de lucro, pois esse sim indica o resultado pecuniário positivo da empresa, decorrente do encontro das contas do ativo e passivo num balanço contábil. Percebe-se que o constituinte de 1988 coincidentemente adotou o termo faturamento nesse sentido econômico (de entradas brutas), com o objetivo proclamado de ampliar a base de cobrança das contribuições sociais.

Assim, a base de cálculo do PIS/PASEP é o valor do faturamento mensal (receita bruta), assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas apenas as exclusões e deduções previstas na legislação em vigor.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



A grande mudança ocorrida com a substituição da palavra “faturamento” por “receita bruta” é que a segunda expressão possui conceito mais amplo do que o primeiro vocábulo, pois receita bruta consistiria na soma algébrica da receita operacional e não-operacional<sup>2</sup>. Em sintonia com esses conceitos, o que a legislação tributária e a jurisprudência entendem por faturamento relativo às contribuições sociais é exatamente a receita operacional.

O conceito de faturamento, que correspondia ao da antiga base de cálculo do PIS/PASEP, foi exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência, que o fixaram como o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de aluguéis, e as variações monetárias ativas.

Desta sorte, vê-se que a base de cálculo da contribuição para o PIS sempre foi o valor relativo à receita bruta, nunca aquele relativo ao lucro operacional bruto, como pretendeu a contribuinte, no qual, diferente do primeiro, estariam excluídos os custos de produção.

Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi citam *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 696, como exemplo de receitas transferidas para terceiros, as contas telefônicas, nas quais são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia, como as campanhas de doação da UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900, etc. Esses valores não são receitas das empresas de telefonia e, por isso mesmo, não podem integrar sua receita bruta para efeito da legislação tributária federal.

Sendo incabível, portanto, a exclusão prevista na lei ao caso concreto apresentado, restaria finda a discussão. Entretanto, ainda que não bastasse à impossibilidade da exclusão pretendida pela contribuinte por absoluta falta de amparo legal, o dispositivo legal invocado dependia, para sua aplicação, de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

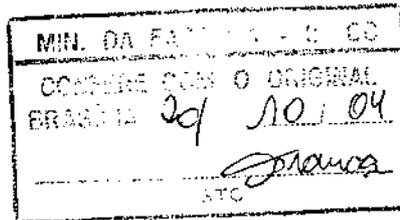
A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário, conforme sabiamente mencionado pelo ilustre Conselheiro-Relator.

<sup>2</sup> Receita Operacional: abrange as receitas de vendas dos produtos e prestação de serviços provenientes das operações que constituem o objeto social da sociedade definido no contrato social ou estatuto. A receita não-operacional compreende as receitas da sociedade obtidas fora de seu objeto social definido fora do contrato social ou estatuto. Ressalte-se que a Lei nº 6.404/76 não fornece detalhes do conteúdo das receitas não-operacionais, somente menciona, em seu art. 187, que após o resultado operacional devem aparecer as receitas e despesas não-operacionais. A legislação tributária relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido expressamente discrimina o que se considera como resultados não-operacionais, os quais se referem, basicamente, a transações com bens do ativo permanente, daí resultando, por exclusão, que os demais resultados obtidos pela pessoa jurídica, independentemente do tipo, do objetivo ou da finalidade, serão considerados operacionais.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10925.001672/2001-53  
Recurso nº : 120.988  
Acórdão nº : 202-15.259



2º CC-MF  
FL.

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP nº 1991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

Após a citada revogação a SRF proferiu o AD SRF nº 56, de 2000, por meio do qual explicitou que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo (condição resolutória para sua eficácia) e ter sido revogado, não produziu qualquer efeito durante a sua vigência.

Segundo Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 695/696, o referido dispositivo legal – inciso III do § 2º do art 3º da Lei nº 9.718/98 -, a revogação do referido dispositivo “não altera em nada a exclusão, da base de cálculo, de receitas que originariamente já são de terceiros. Nesses casos não há necessidade de autorização por lei ou ato administrativo”. Ocorre que, no caso presente, não se trata de receitas de terceiros, mas sim de custos.

Ressalte-se, mais uma vez, que, ainda que o dispositivo legal invocado para arrimar suas pretensões tivesse sido regulamentado pelo Poder Executivo, produzindo assim seus efeitos, não seria aplicável à situação fática apresentada por absoluta falta de amparo legal.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, ressaltando que em relação às demais questões, especialmente decadência, permanece o voto do Conselheiro Relator, por maioria de voto.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

  
NAYRA BASTOS MANATTA