



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

Processo nº 13411.000673/2004-10
Recurso nº 53.816 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.929 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2010
Matéria PIS e COFINS
Recorrente SUPERGESSO S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/1999 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/01/2001 a 31/12/2003

CRÉDITOS DE IPI

Tratando-se o processo de exigência do PIS e da COFINS não pode o Colegiado manifestar-se sobre matérias estranhas ao litígio.

Recurso não Conhecido

DECADÊNCIA

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para a Seguridade Social - Cofins é de 05 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador quando há pagamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO

Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos à aquisição de mercadorias, insumos e serviços necessários à fabricação de produtos posteriormente vendidos no nome da própria empresa.

COMPENSAÇÃO

A compensação supostamente efetuada pela contribuinte deve ser efetivamente comprovada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MATÉRIA SUMULADA.

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. Aplicação de Sumula do CARF.

184

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

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento, assim entendida as receitas que correspondam às atividades operacionais próprias da empresa.

Recurso parcialmente Provido

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/1999 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/01/2001 a 31/06/2003

CRÉDITOS DE IPI

Tratando-se o processo de exigência do PIS e da COFINS não pode o Colegiado manifestar-se sobre matérias estranhas ao litígio

Recurso não Conhecido

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para a Seguridade Social - Cofins é de 05 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador quando há pagamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos à aquisição de mercadorias, insumos e serviços necessários à fabricação de produtos posteriormente vendidos no nome da própria empresa.

COMPENSAÇÃO.

A compensação supostamente efetuada pela contribuinte deve ser efetivamente comprovada.

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

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento, assim entendida as receitas que correspondam às atividades operacionais próprias da empresa.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MATÉRIA SUMULADA.

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. Aplicação de Sumula do CARF.

Recurso Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em (I) não conhecer das matérias versando sobre o direito ao crédito de IPI, por estranhas aos autos e, (II) em relação às matérias conhecidas, por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos até 24/08/99 e excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, na sistemática da Lei 9718/98, as denominadas receitas financeiras e alugueis, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Votaram pelas conclusões os conselheiros Leonardo Siade Manzan, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Silvia de Brito Oliveira. Designada Silvia de Brito Oliveira para redigir a ementa vencedora quanto à decadência.


NAYRA BASTOS MANATTA – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan, Marcelo Baeta Ippolito (suplente) e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência do PIS e da COFINS relativos aos períodos de apuração de agosto de 1999 a setembro de 2000, novembro de 2000 e janeiro de 2001 a junho de 2003, e agosto de 1999 a setembro de 2000, novembro de 2000 e janeiro de 2001 a dezembro de 2003, respectivamente, em virtude de falta de recolhimento das contribuições apurada em decorrência de divergência entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

A contribuinte apresentou impugnação alegando:

1. Os valores apontados como devidos foram compensados com o IPI de insumos empregados no processo produtivo conforme demonstram documentos anexos;
2. As exigências do PIS e da COFINS cujos fatos geradores ocorreram entre agosto/99 e fevereiro/00 foram alcançadas pela decadência;
3. A base de cálculo das contribuições está equivocada pois o autuante utilizou, indevidamente, o valor integral das vendas e não a diferença entre o valor das vendas ao consumidor e o repassado ao fabricante das matérias primas, produtos intermediários e material de



embalagem, por trata-se de uma operação de conta alheia (parte final do art. 3º da Lei 9718/98);

4. Deixou de excluir o PIS e a COFINS sobre os valores, computados como receita, que foram transferidos para os fabricantes de material de embalagem, insumos, etc, nos termos do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9718/98, afrontando princípios da isonomia, não cumulatividade e capacidade contributiva;
5. A revogação do permissivo legal operado pela MP 1991/2000 só reforça que para o período de fevereiro/99 a setembro/00 vigorou o citado dispositivo;
6. O direito à compensação é um direito potestativo de auto tutela que vincula o Fisco à sua aceitação desde que de acordo com a lei;
7. Tece considerações sobre a não-cumulatividade do IPI e do ICMS;
8. A contribuinte tem direito ao creditamento gerado pelas aquisições de produtos isentos ou alíquota zero, não só efetuados posteriormente ao comando legal instituído pela Lei 9779/99, como também aos anteriores;
9. Inaplicabilidade de juros à taxa Selic.

A DRJ em Recife/PE julgou procedente o lançamento.

Cientificada a contribuinte interpôs recurso voluntário alegando as mesmas razões de defesa da inicial arguindo ainda a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 9718/98.

É o relatório

Voto

Conselheira Nayra Bastos Manatta, Relatora

O recurso encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Em relação à decadência, é de se observar que os autos de infração foram lavrado em 24/08/2004, tendo sido lançados períodos de apuração de agosto/99 a fevereiro/00, que estariam decaídos, segundo a contribuinte, de acordo com a regra contida no art. 150, § 4º do CTN e entendimento contido na Sumula Vinculante nº 08 do STF.

A norma que rege o prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativos a tributos sujeitos ao lançamento por homologação está contido no art. 150, §4º do CTN, e não no § 1º do citado artigo.

Observe-se que o §4º do art. 150 do CTN assim dispõe:

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.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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 (grifo nosso)

Como se verifica, a norma do CTN estipula regra geral de prazo à homologação, deixando facultado à lei a prerrogativa de estipular, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito.

Neste ponto, o meu posicionamento pessoal sempre foi no sentido de que essa espécie tributária sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei 8.212/1991. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência deste Colegiado, e agora, com mais razão, em virtude da Súmula Vinculante nº 08 do STF, adoto o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, nos termos do Código Tributário Nacional.

Desta forma, entendo ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito referente à COFINS e ao PIS relativo aos fatos geradores ocorridos até 24/08/1999, uma vez que o lançamento deu-se em 24/08/2004.

Em relação à suposta compensação com créditos de IPI é de se verificar que a contribuinte não trouxe aos autos comprovação de que tivesse efetivamente feito tal compensação.

As planilhas apresentadas correspondem a lançamentos efetuados no Livro Razão relativos a provisões de PIS e COFINS sobre vendas, que já haviam sido consideradas pela fiscalização no cálculo das contribuições devidas e não recolhidas conforme demonstram as planilhas de fls. 33 e 325 e Termo de Verificação Fiscal fls. 19/32 e 311/323.

Da análise das planilhas e dos citados termos de Verificação Fiscal conclui-se que a base de cálculo das contribuições foram obtidas considerando-se a vendas para mercado interno - IPI sobre vendas – Devoluções vendas + Receitas Financeiras + receitas obtidas de locação de máquinas e equipamentos industriais.

Vale dizer que, ainda que a contribuinte tivesse valores a serem ressarcidos a título de IPI, nos termos da Lei 9779/99 deveria ter formalizado pleito administrativo de ressarcimento e posteriormente poderia sim ter feito a compensação destes valores com o PIS e a COFINS devidos, comunicando-a à SRFB através dos meios hábeis. Todavia assim não fez a recorrente.

Deve ser dito ainda que o processo objetivando a exigência do PIS e da COFINS devida e não recolhida não é o fórum adequado para tratar de matérias versando sobre

o direito ao crédito presumido do IPI razão pela qual não serão tais matérias conhecidas por este Colegiado.

Quanto à pretensão de a recorrente excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor das mercadorias, insumos e serviços por ela adquiridos, necessários às suas atividades de fabricação e comercialização de produtos, com base no disposto no inciso III § 2º art 3º da Lei nº 9.718/98, é de se verificar que o referido permissivo legal 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 a compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na fabricação de produtos posteriormente vendidos em seu próprio nome. Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar antecipadamente a regra de não cumulatividade ao PIS e à COFINS. 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.

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 nas compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na sua produção. Diferente, portanto, as duas premissas: a primeira refere-se às receitas de terceiros indevidamente apropriadas e a segunda, aos custos de produção. Impossível, pois, aplicar a exclusão prevista para a primeira premissa à segunda, 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 e a COFINS 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 e para a COFINS 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, 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 e a COFINS seria o lucro operacional bruto e não a receita bruta.

Segundo Sergio 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 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 nas compras de mercadorias, insumos e 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 o PIS e a COFINS, 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 e para a COFINS 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 e para a COFINS 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.

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-operacional¹. 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 e a COFINS, 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 e a COFINS 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

¹ 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.

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 a 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 pela autoridade *a quo*, citando, inclusive jurisprudência neste sentido.

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP 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 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.

É de se observar que, contrariamente ao que faz crer a recorrente, o AD SRF nº 56/2000 não restringiu, nem alterou ou revogou a lei. Apenas esclareceu seus efeitos- função esta plenamente compatível com atos declaratórios. A revogação do dispositivo legal retrocitado foi efetivada por Medida Provisória e não pelo Ato Declaratório.

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.

Todavia, como o STF declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins e do PIS levado a efeito pela Lei nº 9.718/98. De fato, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, o STF declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais

calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

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

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

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

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

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

(.)

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

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

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

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

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



Assim devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática da Lei 9718/98 as denominadas receitas financeiras por estarem fora do conceito de faturamento empregado pelo STF ao julgar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9718/98.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa “se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)”. Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não faz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso (índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<)”, mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexiste o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo treslar o CTN como tão desassissadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:



"A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo Saraiva, 1998, pg. 349) "

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as leis 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação "SELIC"), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à "taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)". Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufer e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delineia-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por jazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a

fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

“Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação "moratória" apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados "juros remuneratórios" por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigorante, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

"Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro Rio de Janeiro Lumen Júris, 2002, pg 31)."

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que **a taxa SELIC obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade** qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inostrar vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

"Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 11.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente Tampouco o argumento de superação do

percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.”

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Parágrafo único A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Diante do exposto voto por não conhecer das matérias versando sobre o direito ao crédito de IPI, por estranhas aos autos e, em relação às matérias conhecidas, por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos até 24/08/99 e excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, na sistemática da Lei 9718/98, as denominadas receitas financeiras e aluguéis.


Nayra Bastos Manatta

