



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 13808.005508/2001-40
Recurso n° 137.867 Voluntário
Matéria DECADÊNCIA; VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA; BASE DE CÁLCULO;
FATURAMENTO; COFINS
Acórdão n° 204-02.833
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente HASPA HABITAÇÃO SÃO PAULO IMOBILIÁRIA S/A
Recorrida DRJ em Campinas/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/09/1996, 01/11/1996 a
31/08/1997, 01/10/1997 a 31/08/1998, 01/11/1998 a 30/11/1998,
01/01/1999 a 31/01/1999, 01/06/1999 a 31/08/1999, 01/05/2000 a
31/08/2000, 01/01/2001 a 28/02/2001

**NORMAS GERAIS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. AUSÊNCIA
DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA**

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo o
contribuinte realizado todos os procedimentos que lhe exige o
artigo 150 do CTN, a fluência do prazo de cinco anos, na forma
definida no seu parágrafo 4º, retira da Fazenda Pública a
possibilidade de constituir crédito tributário em relação àquele
fato gerador. Não efetuado o recolhimento, porém, o prazo
decadencial se conta na forma do art. 173 do mesmo Código,
iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato
gerador.

**COFINS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA DECISÃO PLENÁRIA
DO STF QUE JULGOU INCONSTITUCIONAL O
ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS PELA LEI Nº 9.718/98. IMPOSSIBILIDADE.**

O art. 49 da Portaria MF nº 147/2007 não obriga os Conselheiros
à imediata aplicação de decisões plenárias do STF, a qual
somente deve ser feita quando convencido o Conselheiro da exata
subsunção dos fatos à decisão a aplicar.

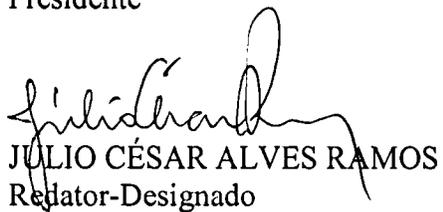
Recurso voluntário negado. 



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan (Relator), quanto à decadência, e os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan (Relator), quanto ao alargamento da base de cálculo. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator-Designado

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

Relatório

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

1. *Contra o interessado foi lavrado auto de infração (ciência em 19/09/2001), no importe de R\$ 1.249.485,65 (incluídos multa de ofício e juros de mora) respeitante à Cofins. Consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 117/119:*

[...] constatamos débitos não recolhidos e não declarados relativos à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

3) Através da escrituração contábil – Balancetes de Verificação e Livro Razão (contas de receitas dos períodos de apuração objeto desta autuação), determinamos as respectivas Bases de Cálculo da COFINS.

[...]

A variação monetária dos créditos relativos a venda de imóveis e aluguel de imóveis consta da conta contábil nº 4.2.02.01.001 (reduzida 3270). Sendo esta a atualização monetária do valor principal a mesma deverá integrar a receita de venda ou de aluguel; no entanto o contribuinte deixou de somar à Base de Cálculo da Contribuição ao PIS [leia-se Cofins] o valor da atualização monetária dos referidos créditos.

[...]

No entanto, eximiu-se de declarar e de recolher os débitos relativos a COFINS incidente sobre o faturamento (principal somado à atualização monetária) nos períodos de apuração constantes dos ANEXOS I ao VI, divergindo portanto, os valores declarados em DCTF – Declaração de Tributos e Contribuições Federais, atual Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e/ou recolhidos, dos valores escriturados, apurando-se destarte, diferenças de bases de cálculo, com conseqüente Contribuição a pagar. (destaques do original)

2. *Em 11/10/2001 veio a impugnação nos termos seguintes:*

2.1. *Restariam alcançados pela decadência os períodos autuados compreendidos entre e inclusive 01/01/1996 e 31/08/1996, à força do CTN, art. 150, § 4º.*

2.2. *Não comporia a base de cálculo da contribuição em destaque a variação monetária ativa (na porção que responderia à natureza de receita financeira) de créditos decorrentes da venda de imóveis, isto, pelo menos, até 31/01/1999. Teria sido apenas a partir de 01/02/1999 que toda espécie de receita (a financeira incluída) passaria a compor a base de cálculo da contribuição ora autuada, por força do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Mais ainda, mesmo que tivesse usufruído a faculdade de diferimento do reconhecimento dos lucros correspondentes às*



vendas das unidades imobiliárias, isto por meio da movimentação das contas componentes do grupo "Resultado de Exercícios Futuros" (art. 364 do RIR/99), mesmo assim, nem toda variação monetária ativa daí decorrente teria a natureza de receita (não financeira) ao alcance da exação presente.

No caso da impugnante, a inclusão das variações monetárias ativas de créditos decorrentes de vendas de unidades imobiliárias, na base de cálculo de COFINS do período de 01-01-96 a 31-01-99, não tem base legal. Isso porque, a impugnante que tem por objeto a compra e venda de imóveis, naquele período, reconheceu integralmente os resultados das vendas de imóveis pelo regime de competência, ou seja, no próprio mês da venda. Com isso, a impugnante não diferiu a tributação dos lucros na conta de Resultados de Exercícios Futuros, como facultam o art. 364 do RIR/94.

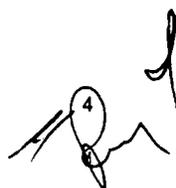
O reconhecimento total dos lucros no próprio mês da venda dos imóveis impede que as variações monetárias ativas desses créditos integrem a base de cálculo de PIS e COFINS. Isso porque, somente no caso de diferir a tributação dos lucros mediante utilização da conta REF, uma parte da variação monetária ativa dos créditos das vendas de imóveis integra a receita da venda de imóveis. Mesmo no caso de diferimento da tributação dos lucros, a totalidade das variações monetárias ativas não compõe a receita da venda de imóveis e conseqüentemente da base de cálculo de PIS e COFINS.

O item 21 da Instrução Normativa nº 84, de 24-12-79, com redação dada pela IN nº 23, de 25-03-83, ao cuidar de vendas de imóveis contratadas com cláusula de correção monetária do saldo devedor, dispõe que os procedimentos a adotar são os seguintes:

1 – primeiramente, o contribuinte deverá debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de Resultados de Exercícios Futuros pelo valor da receita da correção monetária do saldo credor do preço, segundo as condições estipuladas no contrato.

2 - em seguida, levará a débito da conta própria do grupo de Resultados de Exercícios Futuros referida na alínea precedente e a crédito de conta de Variações Monetárias Ativas, de resultado do exercício, o valor que exceder à correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrado em conta de Resultados de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção.

Note-se que na conta de Resultados de Exercícios Futuros só agrega a variação monetária ativa decorrente da atualização do saldo devedor de clientes até o valor correspondente da correção do lucro bruto da unidade vendida, registrado na conta de Resultados de Exercícios Futuros. O valor excedente é levado ao resultado do exercício na conta de variação monetária ativa, tendo natureza de receita financeira. Até 31-01-99, essa parcela da variação monetária ativa não integrava a base de cálculo de PIS e COFINS. Só a parcela da variação monetária ativa que permanecia na conta de Resultados de Exercícios Futuros integrava a receita da venda de imóveis e conseqüentemente a base de cálculo de PIS e COFINS.



Ocorre que a impugnante, até 31-01-99, reconheceu a totalidade do lucro de cada unidade imobiliária no próprio mês da venda, independente do prazo de recebimento das prestações. Com isso, não diferiu a tributação dos lucros e conseqüentemente não utilizou a conta de Resultados de Exercícios Futuros. A impugnante junta os balancetes mensais e os balanços de encerramento de cada período de apuração para prova que não utilizou a conta de Resultados de Exercícios Futuros (doc 4)

A impugnante, ao reconhecer pelo regime de competência a totalidade dos lucros das vendas de imóveis e ao não utilizar a conta de Resultados de Exercícios Futuros, contabilizou a totalidade das variações monetárias ativas, decorrentes de atualizações dos saldos de clientes pelos coeficientes contratados, diretamente na conta de variações monetárias ativas como manda a legislação do imposto de renda.

[...] Nesta hipótese, a totalidade das variações monetárias tem natureza de receitas financeiras que até 31-01-99 não integram a base de cálculo de PIS e COFINS. (fl. 145/147)

2.3. Nesse sentido, reafirma a correção das bases de cálculo antes apresentadas à fiscalização (excluída a variação monetária ativa, toda ela, como retro assentado, de natureza financeira). Para os fatos geradores havidos a partir de 01/02/1999, aquiesce com a inclusão de suas receitas financeiras na base de cálculo da contribuição em destaque, porém consigna que, mesmo assim, não lhe poderia ser imputado o débito apontado pela fiscalização, porquanto, sob sua vertente, houvera promovido recolhimento a maior da contribuição em questão. Dessarte, pleiteia a compensação do indébito no corpo destes autos.

A impugnante teve saldo devedor somente nos meses de janeiro a abril de 1996, respectivamente, nos valores [...]. A partir do mês de maio de 1996 a fevereiro de 2001 a impugnante só teve saldo credor, sem considerar os juros à taxa SELIC incidentes na restituição ou compensação. [...]

[...] Para as vendas efetuadas a partir de 1999 a impugnante passou a apurar os resultados na medida dos recebimentos com a utilização da conta de Resultados de Exercícios Futuros – REF. A inclusão das variações monetárias ativas na base de cálculo de PIS e COFINS a partir de 01-02-99 não está sendo questionada pela impugnante.

[...]

[...] a impugnante requer a V. Sas. que se dignem dar provimento integral à impugnação, excluindo as variações monetárias ativas da base de cálculo da COFINS do período de 01-01-96 a 31-01-99 e aceitando as compensações de valores recolhidos a maior com a COFINS devida nos períodos de apuração subseqüentes. (fls. 150/152).

A DRJ em Campinas considerou procedente o lançamento em decisão assim

ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/09/1996, 01/11/1996 a 31/08/1997, 01/10/1997 a 31/08/1998, 01/11/1998 a 30/11/1998, 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/06/1999 a 31/08/1999, 01/05/2000 a 31/08/2000, 01/01/2001 a 28/02/2001

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECEITA FINANCEIRA. PERÍODOS ANTERIORES A 31/01/1999. Se o contribuinte não logra demonstrar que a base de cálculo auçada contém receita financeira – que é livre da incidência da Cofins até 31/01/1999 – o que a este título vai anotado é tomado como receita da atividade, portanto, tributável sob o pálio da Cofins. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. Em primeira vez, compete ao titular de Delegacia, Alfândega ou Inspetoria analisar o pleito de restituição e/ou compensação. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Matéria não contestada expressamente tem-se por não impugnada, de ordem a se concluir pela constituição definitiva do crédito tributário em apreço.

Lançamento Procedente

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário a este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando os termos sua peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

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

Quanto à preliminar de decadência

Venho mantendo a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 em razão de curvar-me diante de posicionamento superior – CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais), mas sempre ressaltando meu ponto de vista.

Todavia, a partir desta data, passarei a votar da forma que entendo correta, isto é, aplicando o art. 150, § 4º, do CTN, também para a Cofins.

Faço isso em virtude de recente posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, consignado no RE 552.710-7, cuja fundamentação abordou decisões plenárias anteriores do próprio Colendo STF.

Foi decidido o que todos já sabiam. A inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 é flagrante, mas foge da competência desta Casa a declaração de inconstitucionalidade.

Destarte, face ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346/97, por se tratar de entendimento inequívoco do Guardião da Constituição Federal, é medida de rigor que se aplique a decisão daquela Corte, razão pela qual passo a transcrever as razões de decidir, com a devida vênia, registradas no voto condutor prolatado pelo Excelentíssimo Ministro Marco Aurélio:

1. Na espécie, discute-se a constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, no que introduziram prazo decadencial e prescricional de dez anos para a apuração e constituição de créditos da Seguridade Social, e para a respectiva cobrança. A Corte de origem, com base em precedentes do órgão especial do Tribunal, concluiu pela desarmonia dos referidos dispositivos legais com a Carta, ante a circunstância de não terem sido veiculados por lei complementar.

2. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, decidido à unanimidade de votos pelo Plenário em 1º de julho de 1992, o ministro Carlos Velloso, relator, quanto à natureza da norma para a disciplina do instituto da prescrição consideradas as contribuições sociais, expressamente consignou:

[...]

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

[...]

Esse entendimento veio a ser novamente ressaltado pelo Plenário, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266-3/SC, também relator o ministro Carlos Velloso, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de fevereiro de 2004. Assim restou assentado:

[...]

As contribuições do art. 149 da C.F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, a). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas b e c do inciso III do art. 146, C.F. Assim, decidimos, por mais de uma vez, como, v.g., RE 138.284/CE por mim relatado (RTJ

143/313), e RE 146.733/SP, Relator o Ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).

[...]

Realmente, descabe concluir de forma diversa. Confirmam, numa visão equidistante, o que está preceituado no artigo 146, inciso III, alínea "b", do Diploma Maior:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

[...]

Como se vê, a posição consolidada do Egrégio Supremo Tribunal Federal vem de encontro ao que todos os doutrinadores pátrios, que manifestaram-se com relação à matéria, já haviam externado.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme registrado supra, é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, que 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 a 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.

Ora, já não existem mais dúvidas de que a Cofins é um tributo sujeito a lançamento por homologação e, por isso mesmo, deve seguir o estabelecido no CTN, independentemente de ter ou não havido pagamento antecipado por parte do contribuinte, pois o que se homologa não é o pagamento em si, mas a atividade de apuração do montante devido.

Essa é, e será sempre minha posição com relação ao prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Não consigo entender o dispositivo legal (art. 150, § 4º, do CTN) de outra forma.

Outra ressalva que me sinto obrigado a fazer: não há razão para contar-se de forma diversa o prazo decadencial da Cofins e do PIS, pois ambas são Contribuições Sociais, isto é, são das mesmas espécie e subespécie!

Qualquer alteração que se pretenda realizar nos prazos decadenciais deverá ser feita **necessariamente** por Lei Complementar. Aliás, outra não é a expressão de nosso Diploma Magno, a saber:

“CF/88, Art. 146, III, “b”, verbis: Cabe à lei complementar:

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. (Grifou-se).

No humilde entendimento deste Conselheiro, mas evidentemente respeitando ao máximo as opiniões contrárias, é absurda e absolutamente inaceitável a posição de que o prazo decadencial da Cofins encontra-se regido pela Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, o qual estabelece que o direito da Seguridade Social de apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. A incoerência de tal dispositivo com a Lei Complementar salta aos olhos de forma manifesta.

Com razão, portanto, a contribuinte neste ponto.

Do mérito

No mérito, o núcleo do presente litígio cinge-se à possibilidade de inclusão da variação monetária ativa na base de cálculo da Cofins.

Entendo ter razão a contribuinte também neste ponto.

Ocorre que a base de cálculo da Cofins foi fixada pela Lei Complementar n.º 70/91, em seu art. 2º, que assim dispõe:

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

Como se vê, o faturamento corresponde à venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, não incluindo, por conseguinte, nenhuma outra operação ou atividade não enquadradas neste conceito.

Compulsando-se os autos, verifica-se que todo o período em discussão encontra-se acobertado por esse entendimento, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo, levado a efeito pela Lei nº 9.718/98, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

A respeito desse tema, mister citar o voto condutor do Recurso Voluntário nº 129.637:

Em 29 de outubro de 1998 (DOU de 30/10/98) foi adotada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998 (DOU de

28/11/98), na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...) O D.L. nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”, conceito este que coincide com o de faturamento, que, para fins fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas...”(Revista Dialética de Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, pg. 84)

Até a edição da malsinada Lei nº 9.718/98 (que estabeleceu a lógica: faturamento = receita bruta = total das receitas), o conceito receita bruta para fins de PIS e de Cofins foi sempre correspondente ao de faturamento, opinião de consenso nos três poderes da república (a lógica anterior era: faturamento = receita bruta a ele correspondente).

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

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

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

O vício originário de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.

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

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

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

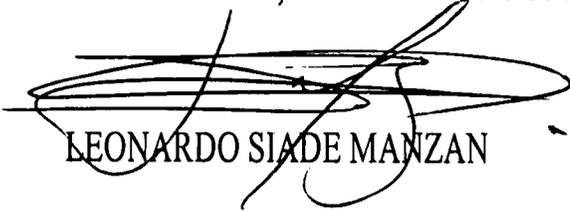
Assim, devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF.

No caso dos presentes autos, devem ser excluídas, portanto, as receitas financeiras.

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso ora em análise, pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.


LEONARDO SIADÉ MANZAN

Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Redator Designado

Fui designado para redigir o acórdão relativamente às matérias em que restou vencido o i. Conselheiro relator. Segundo o seu voto, seriam elas a decadência, contado o prazo na forma do art. 150 do CTN, e a questão do afastamento da incidência da contribuição sobre receitas excedentes às de vendas de mercadorias e serviços estabelecido no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por aplicação imediata da decisão plenária do STF que o julgou inconstitucional.

No que se refere à decadência, não há discordância quanto à inaplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 visto que o Supremo Tribunal Federal já o declarou inconstitucional, ratificando a interpretação de que a matéria somente poderia ser regulada por meio de Lei Complementar. E essa decisão é de aplicação obrigatória em virtude da expedição da Súmula nº 08 do Excelso Pretório.

Assim, prevalecem as disposições do CTN, recepcionado, como é bem sabido, como lei complementar. O relator filia-se à corrente segundo a qual a regra estabelecida pelo § 4º do art. 150 do CTN é a que disciplina toda a matéria atinente à decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Os que assim pensam relegam a aplicação do art. 173 do mesmo Código, quando muito, aos casos em que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. E digo “quando muito” porque ainda há os que acham que, neste último caso, não há prazo para o lançamento, e deste modo nenhuma aplicação reconhecem ao art. 173 nos casos de lançamento por homologação.

De outra parte, há a corrente, à qual me filio, que entende que a norma do § 4º do art. 150 do CTN só tem aplicação quando o contribuinte de fato antecipa o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa. De nada adianta, para efeito de homologação, que o sujeito passivo apure o valor devido e até mesmo o registre no livro ou documento próprio se não antecipa o pagamento sem o prévio exame pela autoridade administrativa, isto sim que caracteriza o lançamento por homologação, consoante textualmente define a cabeça do art. 150.

Os que assim pensam reconhecem uma diferença essencial entre o ato de homologar, que exige o pagamento prévio, e a atividade de lançamento de ofício, inteiramente regulada, esta última, pelo art. 173 do CTN.

Note-se, a esse respeito, que é a Lei que insere um dado tributo na modalidade de lançamento por homologação. Haverá lançamento por homologação quando a Lei exigir do contribuinte a antecipação do pagamento sem o prévio exame pela autoridade administrativa. Não é a atividade assim exercida pelo contribuinte que coloca o tributo no campo deste tipo de lançamento; ao contrário, o exercício dessa atividade coloca para o agente ativo da relação a obrigação de revisar, em prazo certo e fatal, o procedimento do contribuinte e dizer se está


13

certo ou errado. Caso esteja errado, não homologá-lo e constituir, de ofício, o crédito correto. Para tanto, a lei definiu o prazo de cinco anos contados do fato gerador. Portanto, o prazo assim definido é para a não-homologação, isto é, o fisco só pode discordar do valor antecipado pelo contribuinte naquele prazo. Vencido ele, não é mais possível rever o valor pago porque já se operou a homologação tácita.

Contrariamente, entretanto, se o sujeito passivo não efetua o recolhimento antecipado que a lei lhe impõe, não há o que homologar e já não se pode falar em lançamento por homologação, mas sim do lançamento de ofício que é regido pelo art. 173. Nesse caso, embora o prazo continue sendo de cinco anos, o marco inicial para sua contagem desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte.

No presente caso, isso faz toda a diferença pois os períodos autuados começam em 1996 e a ciência se deu em 2001.

Há, nos autos, a informação de que a empresa nada recolheu nos meses do ano de 1996, únicos que poderiam ser afetados pela decadência se aplicada a contagem na forma do art. 150. Destarte, aplicável o art. 173, conclui-se que todo o período autuado ainda não se encontrava fulminado pela decadência, visto que o direito da Fazenda, mesmo em relação ao ano de 1996, somente decairia em 31 de dezembro de 2001.

Quanto à segunda matéria, a maioria do Colegiado rejeitou a tese de que seria obrigatória a aplicação imediata da decisão plenária do Supremo que, no controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, em ação em que a contribuinte não era parte, considerou inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por aplicação do decreto 2.346/97.

Reafirmou ela, mais uma vez, que tal obrigação só surge após a extensão dos efeitos de reiteradas decisões nesse sentido por meio de Resolução do Senado Federal na forma prevista no art. 52 da Constituição Federal.

É que como se sabe o inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República estabeleceu o princípio da Unicidade de Jurisdição: *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”*. Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais.

Entretanto, integra, igualmente, o nosso ordenamento jurídico o princípio de que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que em última instância, apenas fazem coisa julgada entre as partes. Desse modo, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei, essa decisão produz efeitos apenas para aquele(s) que integrou(aram) a lide.

A extensão dos efeitos de uma tal decisão, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).

Somente é desnecessária tal medida quando a ação que deu causa ao pronunciamento do STF for ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal.

No esteio desse entendimento, vale aqui a transcrição do art. 77 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

Com o objetivo aí previsto foi editado o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, cujos artigos 1º a 4º disciplinam a aplicação, em julgamentos administrativos, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Confira-se:

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

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

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

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

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172,



de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Vê-se que o disciplinamento do assunto é exaustivo. A hipótese ora em exame amolda-se à perfeição ao que dispõe o parágrafo único do art. 4º. Sua aplicação, no entanto, só pode ser feita respeitando a disposição do *caput*. Destarte, somente há autorização aos membros do Conselho para afastar a aplicação da lei em relação à qual o Secretário da Receita Federal e/ou o Procurador da Fazenda Nacional já se tenham pronunciado, dispensando a constituição de créditos ou a interposição de recursos.

Fiz questão de citar os artigos 1º, 2º e 3º do Decreto nº 2.346, embora os mesmos não se dirijam especificamente aos julgadores administrativos, para enfatizar que nem mesmo os demais servidores incumbidos da aplicação do direito podem deixar de aplicar a norma até que a Advocacia Geral da União faça publicar Súmula nesse sentido. Isto quer dizer que até lá, mesmo sabendo que irão inapelavelmente perder, caberá aos advogados da União promover a defesa judicial do crédito tributário.

De se notar, ainda, que o art. 1º vincula toda a Administração Federal e não apenas a Administração Tributária.

Tem-se alegado recentemente, e assim o fez o relator, que o art. 49 do novo Regimento Interno desta Casa passou a acolher tal possibilidade sempre que a decisão do STF tenha sido proferida pelo seu Pleno.

Para clareza, vale aqui a transcrição:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Ocorre que, a todas as luzes, o cotejo dos dois atos administrativos, de um lado o Decreto do Presidente da República, de outro, a Portaria Ministerial que aprovou o novo Regimento dos Conselhos, revela que a última instituiu nova modalidade de apreciação dos casos de inconstitucionalidade não expressamente prevista no Decreto.

Com efeito, fora os casos do art. 1º, o Decreto apenas autoriza os julgadores administrativos a não aplicar norma que já tenha sido objeto de dispensa de constituição de créditos ou de defesa administrativa, respectivamente pelo Secretário da Receita Federal e pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

De fato, o decreto não faz qualquer ressalva quanto à decisão ter sido proferida pelo Pleno do STF. Não há, conclusivamente, qualquer autorização adicional para que o Conselho de Contribuintes considere improcedente lançamento de ofício consubstanciado em lei cuja inconstitucionalidade não tenha ainda sido declarada em ação direta ou cuja inconstitucionalidade, reiteradamente reconhecida pelo STF em ações individuais, tenha sido estendida aos demais contribuintes que não tenham proposto qualquer ação.

Nesses termos, entendo que a inovação introduzida pelo art. 49 do Regimento Interno dessa Casa é, ela própria, de constitucionalidade bastante questionável, na medida em que, por via inadequada, acrescentou hipótese não contemplada no Decreto nº 2.346/97 que a deveria reger. Isso porque a autorização legal (art. 77 da Lei nº 9.430/96) contemplou apenas o Poder Executivo.



Reconheço que ela, por certo, visou ao descongestionamento do Poder Judiciário e à economia de recursos, e promoveu uma equiparação dos Conselheiros ao Secretário da Receita Federal e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, já autorizados pelo Decreto a desistir da constituição ou da defesa de créditos lavrados com base em lei declarada inconstitucional. Porém, entendo que isso deveria ter sido feito acrescentando um dispositivo ao Decreto regulamentar, não por meio de Portaria Ministerial.

Isso não obstante, não se pode deixar de aplicá-la por considerá-la inconstitucional. Isso seria contradizer tudo que até aqui se disse. Não o farei.

Ocorre que, felizmente, ela não **obriga** à aplicação imediata de toda e qualquer decisão Plenária. De fato, a norma nova apenas **retira o impedimento** que antes havia. Como se sabe, do ponto de vista lógico, “não ser impedido de” não significa “ser obrigado a”.

Ou seja, em respeito aos princípios da presunção de legitimidade dos atos administrativos, a única interpretação que permite integrá-la às disposições do Decreto a que devia obedecer, é entender que ela deixou ao alvedrio dos julgadores a aplicação imediata daquelas decisões, **quando convencidos da exata correlação entre os fatos do processo e o conteúdo da decisão proferida na mais alta Corte**. E a gravidade da sua adoção obriga a que essa análise seja, caso a caso, extremamente cuidadosa.

E no caso concreto é forçoso reconhecer que as recentes decisões do STF que declararam inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins pela Lei nº 9.718/98 estão ainda a carecer de maiores esclarecimentos.

É que na Magna Corte se tem consignado que a noção de faturamento a que aludiam tanto a Lei Complementar nº 70, no que tange à Cofins, quanto a Lei nº 9.715/98, no que concerne ao PIS, corresponderiam à receita **da própria atividade da empresa, ou, ainda pior, às receitas decorrentes das atividades empresariais**. Ou seja, na primeira redação, a decisão confunde receita bruta com receita operacional; na segunda, nada se sabe, pois, ao menos em princípio, todas as receitas, , até mesmo as financeiras, são obtidas em decorrência do exercício das atividades empresarias.

Ora, não fora isso que pleitearam todos os contribuintes que ingressaram com ações contra aquela lei. Queriam eles que o STF ratificasse o seu já vetusto entendimento de que faturamento significa receita da venda de bens ou serviços. Com isso, qualquer empresa, fosse de que ramo fosse, nunca incluiria receitas que não fossem provenientes de vendas – financeiras e outras – naquelas bases de cálculo.

Entretanto, na forma como acabou sendo aprovado o acórdão daquela Casa, salvo melhor juízo (a ser por ela mesma proferido), até mesmo empresas exclusivamente financeiras estarão sujeitas ao pagamento das contribuições sobre essas receitas, que são, por óbvio, as receitas provenientes de suas atividades. Para as demais, há de se analisar se a obtenção de variações monetárias ou receitas financeiras decorre ou não de suas atividades empresariais, o que, no caso de economia globalizada e sujeita a câmbio flutuante como a nossa, parece extremamente complicado.

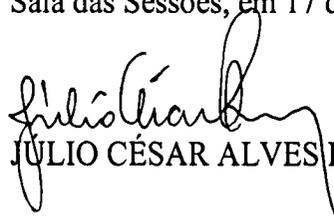
Essas implicações gravíssimas para o seu entendimento provavelmente foram o principal motivo para que fosse retirada de pauta proposta de conversão daquele julgado em Súmula, aí sim vinculante de todos a Administração Pública.



E nesses termos, presente a aparente obscuridade dos julgados a aplicar, parece-me extremamente temerário promover administrativamente a sua extensão a empresas que não tenham sido diretamente beneficiadas por aquelas decisões.

Com essas considerações, repeliu-se também esse argumento para negar provimento ao recurso, no mérito, às parcelas exigidas em períodos de apuração posteriores a fevereiro de 1999 eventualmente classificáveis como variações monetárias ou receitas financeiras.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS //