



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13839.002304/2004-32
Recurso nº 137.362 De Ofício e Voluntário
Matéria PIS
Acórdão nº 204-03.685
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrentes Sifco S.A. E DRJ- Campinas/SP
DRJ-Campinas/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2004

**RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.
RETROATIVIDADE DE NORMA POSTERIOR.**

Tem-se admitido, neste Colegiado, o desconhecimento de recurso de ofício em razão da superveniência de novo limite de alçada, ainda que, à época da prolação do acórdão recorrido, a parcela exonerada do crédito tributário lançado satisfizesse o piso valorativo mínimo então vigente. Norma de caráter procedimental e, ademais disso, expedida pela própria Administração Pública, a quem o conhecimento do recurso interessa.

PIS. BASE DE CÁLCULO. LC 7/70. VENDA DE SUCATA.

Praticada com habitualidade, a venda de sucata proporciona à indústria, em contrapartida, a percepção de faturamento sujeito à incidência da contribuição ao PIS, inclusive no período em que a base de cálculo da exação esteve definida pela LC nº 7/70.

**VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º.
INCONSTITUCIONALIDADE.**

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

**VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE
COMPETÊNCIA.**

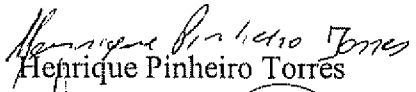
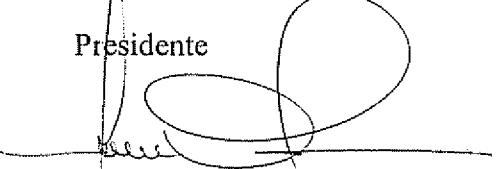
As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS, quando caracterizem direitos

definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos a reversão por condições futuras e falíveis.

Recursos de Ofício não conhecido e voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE: I) Por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência fiscal os valores referentes as variações monetárias ativas. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Henrique Pinheiro Torres quanto às variações monetárias ativas, e os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior e Leonardo Siade Manzan quanto às vendas de sucatas.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Relatório

Encerrado regular procedimento fiscalizatório, a DRF-Jundiaí/SP lavrou contra a recorrente lançamento de ofício por meio do qual constituiu crédito relativo à contribuição ao PIS, período de fevereiro de 1999 a junho de 2004, sob os seguintes fundamentos:

(i) no intervalo compreendido entre agosto de 1999 e junho de 2002, a empresa teria confessado em DCTF faturamentos mensais em valores inferiores aos que, intimada pela fiscalização, informou ter auferido nas planilhas de fls. 43, 45, 47, 51 e 52, o que motivou o lançamento pela diferença entre uns e outros;

(ii) entre agosto de 1999 e dezembro de 2003, a recorrente obteve receitas com a comercialização de sucatas, sem, contudo, tê-las incluído na base de cálculo da exação;

(iii) entre fevereiro de 1999 e maio de 2004, a empresa teria obtido receitas decorrentes de variações cambiais positivas, as quais não ofereceu espontaneamente à tributação ou declarou em DCTF;

(iv) depois de iniciada a ação fiscal, a recorrente enviou à RFB DCTFs retificadoras relativamente aos fatos geradores do 4º trimestre de 2002 e do 2º trimestre de

2004, por meio das quais confessou débitos até então não declarados e, concomitantemente, informou-os compensados com supostos créditos de IPI, o que conduziu a autoridade a lançar a exação sobre os débitos ali reconhecidos, com acréscimo de multa de ofício e de juros moratórios.

Constituído o crédito, a ora recorrente interpôs impugnação para deduzir os seguintes inconformismos (fls. 87/118):

(a) da forma como lavrado, o auto de infração restringiria seu direito de defesa no que concerne em particular às ilicitudes apontadas nos itens (i) e (iii) acima, eis que a autoridade teria deixado de individualizar, no que se refere à primeira delas, as espécies de receita sobre as quais promoveu a incidência, e quanto à segunda, os negócios jurídicos de onde adviriam as variações cambiais objeto da tributação;

(b) o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 – no que prescreveu a incidência do PIS sobre toda e qualquer receita da pessoa jurídica, e não apenas sobre o seu faturamento – teria excedido aos limites da competência impositiva conferida pelo artigo 195, inciso I, da CF, na redação vigente à época da sua edição;

(c) em razão da inconstitucionalidade acima, as receitas obtidas com a comercialização de sucata estariam a salvo da incidência do PIS, eis que, alega, não constituiriam ingressos de caráter operacional;

(d) as variações cambiais ativas constituem, até que sejam liquidadas, meras expectativas de direito e não receitas propriamente ditas, de sorte que não há respaldo sequer na Lei nº 9.718/98 para, antes deste momento, incluí-las na base de cálculo do PIS;

(e) os novos créditos tributários confessados nas DCTFs retificadoras, entregues já no curso da ação fiscal, estariam extintos por compensação e, desta forma, não caberia o lançamento de ofício quanto a eles; e, finalmente,

(f) a multa de ofício e os juros de mora acrescidos ao principal são ilegais e inconstitucionais.

Na DRJ recorrida, a impugnação acabou parcialmente provida.

Refutou-se a preliminar de nulidade, por cerceamento de defesa, eis que os valores sobre os quais a auditoria fiscal fez incidir a contribuição ao PIS, no lançamento de ofício, teriam sido fornecidos pela própria impugnante, em atendimento a intimação recebida. Por este motivo, concluiu então a DRJ, o válido emprego destes números para a apuração da base de cálculo do tributo não pressupunha que a autoridade identificasse, no auto de infração, seja a natureza das receitas em que consistiriam as diferenças relativamente aos valores confessados em DCTF (item “i”), seja a origem das variações cambiais nos negócios jurídicos celebrados pela parte (item “iii”).

Restou desacolhida, da mesma forma, a pretensão ao reconhecimento da inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, ao argumento de incompetência dos julgadores administrativos para o enfrentamento da matéria.

Entendeu, porém, o órgão de Primeira Instância que lhe cabia exonerar parcialmente a recorrente do crédito tributário lançado de ofício. Isso porque, argumenta, com

o advento do artigo 30, da MP nº 2.158-35, a exigência da contribuição sobre valores positivos de variação cambial ficou, em regra, diferida para o momento da liquidação do respectivo contrato, a não ser que o sujeito passivo opte por escriturar e submeter à tributação referidos direitos sob o regime de competência. Como nenhum elemento probatório até então colhido evidenciava que a impugnante tivesse preferido o regime de competência para tanto, concluiu a DRJ por lhe aplicar a regra dispositiva, segundo a qual, como visto, somente as variações cambiais apuradas quando da liquidação do negócio estão sujeitas à incidência.

No que se reportava ao período posterior a janeiro de 2000 – mês em que o artigo 30 da MP nº 2.158-35 passou a vigorar – o lançamento foi, portanto, cancelado, eis que não fora sob o fundamento da suposta liquidação dos direitos e obrigações vinculados à variação cambial que a autoridade fizera a exigência.

Em sentido oposto, entendeu a DRJ que deveria manter a exigência fiscal para o período transcorrido até a vigência do artigo 30, da MP nº 2.158-35, sendo certo que, até aquele momento, a escrituração das receitas de variação cambial obedeceria, como regra, ao regime de competência. Daí porque os pressupostos fáticos para a lavratura do lançamento teriam sido inteiramente documentados pela fiscalização.

Ainda na DRJ, manteve-se a exigência do PIS sobre os valores confessados pela empresa nas DCTFs retificadoras intempestivamente entregues, o mesmo valendo para a multa de ofício sobre o total do crédito lançado e para a aplicação da Taxa SELIC.

Os autos vieram, pois, para este Colegiado para exame tanto do recurso de ofício, restrito ao crédito constituído sobre as variações cambiais ativas do período posterior a janeiro de 2000, quanto do recurso voluntário oportunamente interposto, cujas pretensões reproduzem, em suma, o já deduzido em impugnação quanto à parte não exonerada.

Por voto de qualidade, esta Quarta Câmara julgou por bem converter o julgamento dos recursos em diligência, a fim de que a autoridade preparadora apurasse e documentasse o regime pelo qual o sujeito passivo optara por escriturar as variações cambiais a partir do ano 2000 (fls. 306/309), isto é, no período já compreendido pela regulação da MP nº 2.158-35.

Intimada a prestar a informação requerida, a recorrente noticiou ter adotado o regime de competência para escriturar contabilmente as variações cambiais nos anos de 2000 a 2004 e, além disso, fez juntar aos autos cópia dos respectivos Livros Razão, onde se verifica os correspondentes lançamentos (fls. 320/321).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

O recurso de ofício, limitado ao crédito exonerado em Primeira Instância, respeita à exigência da contribuição em exame sobre as variações cambiais ativas registradas pelo sujeito passivo a partir do ano 2000, vale dizer, sob a disciplina que a MP nº 2.158-35 deu à matéria.

O recurso voluntário, a sua vez, carrega a pretensão ao cancelamento integral do crédito subsistente à decisão impugnada e está assim fundamentado:

(i) diferenças entre valores de faturamento confessados em DCTF e informados em discriminativos entregues mediante intimação à auditoria fiscal: nulidade por cerceamento de defesa;

(ii) não inclusão na base de cálculo do tributo de receitas auferidas com a venda de sucatas: inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, somada ao caráter supostamente não-operacional dos ingressos obtidos;

(iii) variações cambiais positivas compreendidas entre fevereiro e dezembro de 1999: inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 e, subsidiariamente, a insujeição ao tributo por caracterizarem meras expectativas de direitos;

(iv) valores confessados em DCTFs retificadoras extemporâneas: extinção por compensação;

(v) multa de ofício e juros pela Taxa SELIC: inconstitucionalidade.

Organizo o enfrentamento da matéria em capítulos, para melhor sistematização.

1. Recurso de Ofício: Exoneração Inferior ao Novo Limite de Alçada.

A admissibilidade do recurso de ofício condiciona-se a que a sucumbência da Fazenda Nacional em Primeira Instância, isto é, o valor da exoneração conquistada pelo impugnante, somados o principal (o tributo) e a multa, exceda ao piso definido em ato do Ministro da Fazenda.

Estabelecido em R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) pela Portaria nº 375/01, vigente à época da prolação do acórdão pela DRJ recorrida, referido limite de alçada foi elevado neste interregno para R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme artigo 1º da Portaria nº 03/08.

Os Conselhos de Contribuintes têm decidido reiteradas vezes que, por veicular norma de caráter procedimental e, o mais importante, por resultar de ato da própria

Administração, única interessada no conhecimento do recurso, a modificação para maior do limite de alçada tem aplicação retroativa, é dizer, pode ser reconhecida pelas Câmaras deste Colegiado por ocasião do julgamento, inclusive quando a remessa haja sido determinada em acórdão lavrado na vigência de limite inferior.

Confira-se, a propósito, ementas ilustrativas da prevalência desta orientação:

“É legítima a aplicação do novo limite de alçada para impedir a apreciação de recurso de ofício interposto quando vigente limite inferior. Retroatividade legítima que não fere qualquer direito consolidado, pois a alteração do limite para maior é feita pela própria administração, única interessada na apreciação do recurso. Recurso de ofício não conhecido por falta de objeto.” (Recurso nº. 151.280, j. 04.03.2008)

“Não se conhece de apelo de ofício quando, em face de determinação superveniente à formalização do recurso, o limite mínimo de alçada não é alcançado. Recurso de ofício não conhecido.” (Recurso nº 161.012, j. 24.06.2008)

Embora, *in casu*, a obrigação exonerada satisfizesse o pressuposto quando da formalização do recurso de ofício, é certo que, ante a elevação do limite, deixou de fazê-lo (vide planilha de fls. 163/164), razão pela qual é de se inadmitir o apelo e, por conseguinte, dar por definitivamente cancelado o lançamento quanto aos valores de variação cambial ativa registrados pelo sujeito passivo a partir de janeiro de 2000.

2. Recurso Voluntário.

2.1 Item “I”: Lançamento sobre Valores não Confessados em DCTF.

Não vejo, neste capítulo, como reparar o decidido pela Instância *a quo*.

Sustenta a recorrente que a validade do lançamento *ex officio* suporia que a autoridade fiscal tivesse identificado a espécie ou a origem da receita por ela tomada como base de cálculo do PIS, ao formular a exigência sobre quantias excedentes ao confessado em DCTF.

Ocorre que, como bem observado pela DRJ, *“as diferenças entre os valores declarados”* e os lançados para os períodos de 08/99 a 06/02 *“estão discriminadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante de fls. 34/37. Nesses demonstrativos ele utiliza os mesmos valores informados como faturamento pela contribuinte nas planilhas de fls. 43, 45, 47 e 51/52”*.

Em síntese, ao ensejo do procedimento fiscal, a autoridade lançadora intimou o sujeito passivo a preparar e a lhe fornecer o demonstrativo da base de cálculo da contribuição ao PIS para o período investigado. E o que ocorreu foi que, em cumprimento da intimação, reconheceu a recorrente naqueles demonstrativos a percepção de receita em valores superiores aos previamente confessados nas respectivas DCTFs, sem, contudo, ter logrado justificar as diferenças quando, em seguida, instada a fazê-lo pela própria auditoria fiscal.

Como referidas diferenças – sobre as quais a autoridade efetuou o lançamento – não resultam propriamente de apuração fiscal, porém de informação prestada pela própria

contribuinte, não enxergo no procedimento vício caracterizador de nulidade ou de cerceamento do direito de defesa.

Aliás, nos mencionados demonstrativos preparados pela recorrente, verifica-se que somente se reconhece ali a percepção de receita decorrente seja da comercialização de mercadorias, seja da prestação de serviços, de sorte que a discussão mais adiante sobre a constitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 não influirá sobre esta exigência.

2.2 Item “II”: Receita Advinda da Comercialização de Sucata.

O lançamento da contribuição ao PIS sobre valores auferidos com a comercialização de sucata a recorrente impugna sustentando, primeiro, que por não se compreenderem no objeto social da companhia, referidos bens não constituiriam – sob seu ponto de vista – mercadorias, e que por isso mesmo, a contrapartida da alienação a terceiros não se caracterizaria como *faturamento*. Para tanto, aduz preliminarmente a inconstitucionalidade do §1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, porque, vencedora a tese, a base de cálculo do tributo ficaria restrita à definida pela LC nº 7/70.

Postergo, por ora, o enfrentamento do argumento de inconstitucionalidade porque, contrariamente ao alegado, atribuo às sucatas que a recorrente destina à venda a natureza de mercadorias e, por conseguinte, às receitas auferidas desta atividade o caráter de faturamento, motivo pelo qual a desconformidade do dispositivo legal com a Constituição Federal não aproveitaria à recorrente, neste capítulo de suas pretensões recursais.

Demais disso, o argumento de inconstitucionalidade é somente aduzido contra a Lei nº 9.718/98, muito embora a recorrente se submeta, desde dezembro de 2002, ao regime de não-cumulatividade implantado pela Lei nº 10.637/02. Como a recorrente não aponta qualquer vício na extensão da base de cálculo do tributo tal como definida neste último diploma – artigo 1º – em última análise não impugna o lançamento quanto ao período posterior ao seu advento, ou seja, entre 12/02 e 12/03.

Pois bem. Este Segundo Conselho de Contribuinte já teve oportunidade de apreciar e refutar a pretensão de descaracterizar as sucatas como mercadorias e a receita da sua comercialização como faturamento. Por expressar meu entendimento a respeito, faço minhas as reflexões externadas nos seguintes julgados, o primeiro da C. Primeira Câmara e o último desta C. Quarta Câmara, prolatado, aliás, em recurso aviado pela ora recorrente:

“Segundo a primorosa lição de Carvalho de Mendonça ‘mercadorias são as coisas móveis objeto do comércio’. Ao proceder a análise dos autos impõe-se a inexorável conclusão que a contribuinte, muito embora não se dedique exclusivamente à venda de sucata, promoveu a venda desse produto, resultante do processo de industrialização, com habitualidade, fato que levou a um incremento do seu faturamento”(Recurso nº 123.399, j. 16.09.2004, rel. Cons. Gustavo Vieira de Melo Monteiro)

“Quanto à incidência da norma impositiva sobre as vendas de sucata a Lei nº 9.718/98, em seus artigos 2º e 3º definem a base de cálculo como o faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, a qual se entende como 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. Ora, se houve venda de sucata e dessa venda foi auferida receita, sobre ela, sem dúvida, incide o PIS, nos moldes daquela norma. Contudo, na hipótese, mesmo nos termos da LC 70/91 [sic] há incidência do PIS, pois a venda de sucatas nada mais é que venda de mercadorias, pois diverjo do esposado pela recorrente de que sucatas não sejam mercadorias por não estarem intrinsecamente ligadas 'ao desenvolvimento da atividade finalística da empresa'." (Recurso 1º 137.412, j. 27.04.07, rel. Cons. Jorge Freire)

Pelos motivos expostos, portanto, rejeito a irresignação quanto ao afastamento, da base de cálculo do PIS, das receitas auferidas da venda de sucatas (item "ii").

2.3 Item "III": Variações Cambiais Positivas.

2.3.1 Inconstitucionalidade do Artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98.

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

Parecendo-me suficientemente caracterizada hipótese em que a estes Conselhos de Contribuintes é autorizado o conhecimento de arguição de inconstitucionalidade de lei – artigo 49, parágrafo único, do Regimento Interno, cf. Portaria MF nº 222/07 – passo a seguir ao enfrentamento do tema.

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

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

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

Tal permissivo constitucional serviu de fundamento de validade para a recepção, na ordem constitucional vigente, da contribuição ao PIS, assim prescrita pela Lei Complementar nº 7/70:

"Art.1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas

Art. 2º O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira (. .);

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:"

Assim é que, na vigência do artigo 3º, da LC nº 7/70, a base de cálculo da contribuição ao PIS se resumia ao faturamento da pessoa jurídica.

Sobreveio, então, em 27 de novembro de 1998, a Lei nº 9.718, em cujas disposições se introduziu um novo conceito de faturamento, como se verá mais amplo do que o até então em vigor segundo a LC nº 7/70. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

Sendo a soma do valor das faturas emitidas num período determinado, *faturamento* corresponde, objetivamente, à medida do ingresso de recursos provenientes de prestação de serviços e de operações de compra e venda de mercadorias a prazo ou à vista. Pois se é assim, "os termos 'receita' e 'faturamento' têm amplitude semântica diferente. Todo *faturamento* é *receita*, enquanto que nem toda *receita* é *faturamento*"¹.

¹ Marco Aurélio Greco. In Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 50/110.

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

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

*Por outro lado, 'receita' é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independentemente de originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isso inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços"*²

Este o sentido técnico-jurídico universalmente atribuído ao termo *faturamento*, assim depreendido do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68 e, antes dele, dos anteriores diplomas legais regentes dos títulos de crédito, a saber, a Lei nº 187/36 e o Código Comercial que, já em 1850, dispunha muito similarmente em seu revogado artigo 219:

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

Pois se na vigência da LC nº 7/70, a incidência do tributo se limitava às receitas da venda de mercadorias e da locação de serviços, com o advento da Lei nº 9.718/98, *faturamento* passou a compreender indistintamente todos os ingressos contabilizados pela pessoa jurídica, e tal definição serviu ao propósito de expandir a base de cálculo originalmente prevista.

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

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

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

"A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento."

² Artigo citado.

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

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

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

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

*"(...) se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte."*³

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

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

*O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional."*⁴

³ Curso de Direito Tributário. Saraiva. 13ª ed. P. 216.

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros. 13ª ed. p. 430.

E mais adiante, arremata o mesmo professor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.”

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

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

"Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que alargou a base de cálculo da COFINS, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois 'receita' não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade".⁵

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

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

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

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

Como a parcela subsistente do lançamento sobre as variações monetárias ativas restringe-se ao período anterior a janeiro de 2000, o acolhimento da arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 é suficiente para prover integralmente o recurso quanto a esta parte, sendo certo que os créditos sobre fatos geradores ocorridos já na vigência da Lei nº 10.637/02 foram exonerados em Primeira Instância administrativa.

2.3.2 Obtenção de Receitas por Meio de Variações Cambiais Ativas.

⁵ in RDDT 47/143. Ed. Dialética.

A sujeição – obrigatória ou por opção – ao regime de competência na escrituração contábil não quer significar que as variações cambiais positivas sobre os direitos e as obrigações da pessoa jurídica constituam receita passível de tributação pelo PIS independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas. Enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporarem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, vale dizer, enquanto puderem ser neutralizadas por subseqüentes oscilações negativas, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo da contribuição.

Segundo se lê do artigo 178, §2º da Lei nº 6.404/76, o patrimônio líquido das sociedades anônimas compõe-se de “*capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados*”. Os “lucros ou prejuízos acumulados”, de seu turno, correspondem à soma, a outras parcelas, do “*lucro líquido do exercício*” (art. 186, II). E, finalmente, a definir o “lucro líquido do exercício”, o artigo 187 do mesmo diploma, dispõe:

“§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Estes dispositivos têm permitido à doutrina conceituar “receita” como a percepção de ingressos aptos a influir positivamente sobre o patrimônio líquido de um sujeito de direitos. Nesse sentido, expõe Marco Aurélio Greco: “*esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que inferem com o patrimônio da empresa, (...) ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não implique um ganho, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração*” (Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime da alíquota acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: SP, v. 50, p. 110/151 (130)).

Em sentido análogo, leia-se, respectivamente, em Ricardo Mariz de Oliveira e em Douglas Yamashita:

“*Ora, toda e qualquer receita é um ‘plus’ no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele.*” (*Repertório IOB de jurisprudência*, nº 24/99, p. 704)

“*(...) do necessário exame do arquétipo constitucional de receita resulta que seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita.*” (*Repertório IOB de jurisprudência*, nº 13/00, p. 328 e ss.)

Ocorre que o patrimônio – e aqui já ingressamos na seara do direito civil – não é senão a soma dos direitos e das obrigações dotados de valor economicamente apreciável, conforme define o artigo 91 do Código Civil em vigor. Por coerência, então, a obtenção de receitas, por induzir ao aumento do patrimônio, há de necessariamente se materializar, em termos jurídicos, através da aquisição de direitos novos ou, quando menos, da supressão da obrigações existentes.

É necessário precisar, portanto, o momento a partir do qual um novo direito pode ser havido por adquirido, a fim de se considerar implementado o aumento patrimonial e, enfim, recebida a respectiva receita. Novamente é no direito civil que se consegue a resposta. O artigo 121 do atual Código conceitua “condição” como a cláusula do negócio jurídico que, *“derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”*. Complementa-o, em seguida, o artigo 125 para, no que interessa, prescrever que *“subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”*.

Significa que, na pendência de uma condição suspensiva, o direito por ela subordinado não estará ainda incorporado ao patrimônio do indivíduo a quem favorece até o seu implemento. É o que se dá com as variações monetárias positivas enquanto não vencido, segundo o contrato, o prazo para o fechamento do câmbio. Valorizando-se o real em relação ao dólar, o devedor de obrigação contraída na moeda estrangeira não adquire, imediatamente, o direito de pagar menor montante em moeda nacional, o que caracterizaria a percepção de receita, mas, por ora, a mera expectativa de que, mantendo-se inalterada paridade cambial até o vencimento do prazo contratual, ter a possibilidade de despendar menos reais quando liquidar a dívida. Numa palavra: as oscilações cambiais positivas só se agregam ao patrimônio de quem favorecem quando, em razão do disposto em contrato, se tornarem impassíveis de reversão. Até que isso ocorra, subordinam-se à condição suspensiva.

Por isso, explica Mariz de Oliveira, *“o direito à receita de variação cambial, que se incorpora ao ativo a receber, somente é adquirido quando definitivo, não mais passível de fato ou condição falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico que dele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida da pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que seria irrelevante para a aquisição do direito, mas, sim, porque o direito à receita de variação cambial está subordinado a que não haja reversão da taxa cambial, o que é fato futuro de realização incerta e independente da vontade das partes”* (Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS. 9º Simpósio nacional IOB de direito tributário, p. 39-80 (50)).

Dois preceitos encontráveis no Código Tributário Nacional induzem a semelhante conclusão. O primeiro deles é o artigo 116, inciso II, de acordo com o qual, definindo a lei como fato gerador da obrigação tributária uma “situação jurídica”, precisamente o que se dá com o fato gerador “receita”, considera-se consumada a hipótese de incidência *“desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”*. O segundo é o artigo 117, inciso I, onde se lê que, sendo suspensiva a condição que subordina a eficácia do direito, o fato gerador só ocorre com o implemento dela.

Mais do que isso, até: sabe-se que os fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica. Imaginar, então, que a opção pelo regime de competência possa, por si só, expor a pessoa jurídica a exigências tributárias sobre variações cambiais não incorporadas ao seu patrimônio, representaria menoscar o princípio.

Evidentemente que, se no momento em que a obrigação se vencer, apurar-se variação cambial positiva em relação à paridade existente na data da contratação, a pessoa jurídica beneficiada deverá oferecer a receita auferida à incidência do PIS, independentemente

de qualquer movimento de caixa. Não é preciso haver pagamento, já o diz o artigo 187 da LSA, para que se caracterize, no regime de competência, a percepção da receita. Por outro lado, friso, nada autoriza acreditar que a sujeição tributária seja possível antes da definitiva aquisição do direito.

Sob esta perspectiva de análise, é muito menos ampla e significativa a modificação advinda ao trato da matéria com a MP nº 2.158-35, artigo 30. A substituição do regime de competência pelo regime de caixa permite tão só diferir o reconhecimento da receita do átimo em que o crédito de variação cambial é adquirido para o momento em que é extinto (liquidação). Nada além disso.

Feitas essas considerações, a validade do lançamento pressuporia concluir que, submetendo-se a recorrente, no período, ao regime de competência, os números apurados pela fiscalização e constantes do Livro Razão trazido aos autos representam direitos de variações cambiais definitivamente adquiridos pela contribuinte e não o registro contábil de oscilações mensais flutuantes e ainda passíveis de reversão em períodos subseqüentes.

Embora deva emprestar valor probatório à escrituração contábil, especialmente quanto a fatos contrários ao obrigado, não estou convencido de que a realidade ali ilustrada seja a de direitos definitivamente adquiridos.

E isso fundamentalmente porque:

(a) a irresignação da recorrente está ancorada, justamente, no argumento de que as variações cambiais objeto do lançamento não são mais que meras expectativas de direito;

(b) os autos não contêm os balanços patrimoniais ou as demonstrações de resultado dos exercícios considerados no auto de infração, de modo que não se conhecem as contrapartidas dos lançamentos à conta de variações monetárias ativas;

(c) os valores utilizados pela auditoria tributária como base de cálculo da exação foram extraídos de uma planilha avulsa fornecida pela recorrente e intitulada “variação cambial” (fls. 56/57) e não coincidem com os valores das provisões efetuadas sob o mesmo título pela recorrente para a hipótese de prevalência da base de cálculo ampliada pela Lei nº 9.718/98 (estes sim, ao que especulo, resultantes de direitos definitivamente adquiridos) (44, 46, 48, 53, 55);

(d) a autoridade lançadora não identificou um negócio jurídico sequer que, por amostragem, pudesse evidenciar que os valores extraídos da mencionada planilha (fls. 56/57) de fato correspondem a direitos de variação cambial definitivamente adquiridos.

Acrescente-se que o preceito normativo que dá fundamento à autuação, artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, textualmente declara ser irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador, a “*classificação contábil*” adotada pelo sujeito passivo para escriturar suas receitas.

Quer isso significar que, “*a incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização. Não o inverso! Primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento: depois a forma de contabilizar é irrelevante. Mas, não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento*” (GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 131).

2.4 Item “IV”: Valores Confessados em DCTFs Retificadoras Extemporâneas.

Ao ensejo do procedimento fiscal já instaurado, a ora recorrente transmitiu, via internet, duas DCTFs retificadoras por meio das quais, a um só tempo, confessou valores devidos a título de contribuição ao PIS relativamente a períodos de apuração compreendidos no lapso temporal sob investigação e informou tê-los extinto por compensação, com alegados créditos de IPI.

Esta C. Quarta Câmara debruçou-se sobre situação rigorosamente idêntica envolvendo a própria recorrente, a propósito, porém, do lançamento da COFINS sobre os montantes intempestivamente confessados. E à unanimidade decidiu, acompanhando a relatoria do Conselheiro Jorge Freire que:

“Quanto às informações incluídas na DCTF retificadora, referem-se elas a valores supostamente compensados. Primeiro, gize-se que essas declarações foram entregues após início do procedimento fiscal, o que, por si só, caracteriza a não incidência da regra do artigo 138 do CTN, desta forma não havendo que se falar em espontaneidade. E, segundo, porque se vinculam a supostas compensações declaradas após o procedimento fiscal, caracterizando, para fins deste processo, como exceção de defesa, o que se repele, conforme firme escólio desta E. Câmara.” (Recurso nº 137.412, j. 27.04.07)

Concluiu a Câmara naquela ocasião, então, que vindo a se reconhecer o crédito afirmado pela recorrente naquelas declarações, *“não terá ele o condão de ser compensado com os débitos constituídos neste lançamento e sim com outros que venham a ser apontados”*.

Em consonância com o já decidido, tenho, pois, por irrepreensível a exigência fiscal neste tópico.

2.5 Multa de Ofício e Juros Moratórios.

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

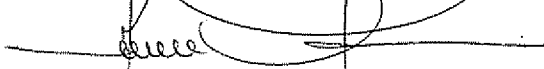
3. Conclusões.

Em conclusão de tudo o quanto se expôs, voto:

(a) pela inadmissibilidade do recurso de ofício, em razão da não-superação do limite de alçada atualmente vigente; e

(b) pelo provimento parcial do recurso voluntário, somente no que se refere ao crédito lançado sobre variações cambiais ativas (pertinentes aos períodos de 02/99 a 12/99), mantendo-se inalterado o lançamento quanto ao mais.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009


Marcos Tranchesi Ortiz