



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 17/10/2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

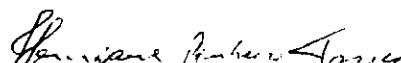
Recorrente : POLIMAN – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PIS/PASEP. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.
Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos à aquisição de mercadorias, insumos e serviços necessários à fabricação de produtos posteriormente vendidos no nome da própria empresa.
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
POLIMAN – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator) e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Eugenio Luciano Pravato.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

Recorrente : POLIMAN – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valores alegadamente recolhidos de forma indevida a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no período de fevereiro de 1999 a agosto de 2000, em decorrência da inapropriada inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores computados como receita e depois transferidos a outras pessoas jurídicas.

Ampara-se a pretensão inicial no disposto no artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, que produziu efeitos no período em referência, o qual, segundo a Contribuinte, teria facultado a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”, transferências estas que englobariam a totalidade das aquisições de insumos, mercadorias, serviços e impostos que integram a receita da empresa e que de algum modo são repassados a outras pessoas jurídicas.

Tal enunciado legal, segundo a Contribuinte, no que se refere especificamente ao PIS e à COFINS, garantiria eficácia ao princípio da isonomia tributária, positivado no artigo 150, II, da Constituição da República, na medida em que teria estendido aos contribuintes de um modo geral, o direito de deduzir da base de cálculo dos tributos em comento as despesas com captação de recursos conferido às instituições financeiras e demais sociedades arroladas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Sustenta a Contribuinte que o fato de não ter sido expedida a norma regulamentadora reclamada pela parte final do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, não se constituiria em óbice à aplicação do referido dispositivo legal, por se tratar de enunciado regulador da base de cálculo do PIS e da COFINS, sujeito, pois, aos reclamos do princípio da estrita legalidade tributária, positivado no artigo 150, I, da Constituição da República, de sorte que eventual regulamento não poderia de qualquer forma inovar, mas tão-somente aclarar e explicitar o preceito a ser regulamentado.

O pedido de restituição foi indeferido pelo Despacho Decisório de folhas 33 a 35, que, para tanto, se amparou no argumento de que os valores despendidos na aquisição de insumos e mercadorias (“compras”) não teriam sido computados como receita, e, sobretudo, nas disposições do Ato Declaratório SRF nº 56/2000, que, tendo em vista a não regulamentação do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, e, ainda, sua revogação pelo artigo 47, IV, “b”, da Medida Provisória nº 1.991-18/2000, declarou não produzir eficácia, “para fins de determinação da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica”.

Inconformada, apresentou a Contribuinte a impugnação de folhas 43 a 60, onde além de repisar os argumentos constantes da peça inaugural, sustenta que:



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

- a) o Secretário da Receita Federal, ao editar o Ato Declaratório SRF nº 56/2000, teria desbordado dos limites de sua competência, na medida em que não poderia dispor sobre base de cálculo de tributo;
- b) o Ato Declaratório SRF nº 56/2000 não poderia se antepor à Lei nº 9.718/98; e,
- c) o artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 prescindiria de regulamentação, sendo auto-aplicável.

Defrontando as alegações da Contribuinte, a 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, proferiu acórdão indeferindo a solicitação inicial, o qual recebeu a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO.

A norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, tendo sido revogada previamente à sua regulamentação, não produziu efeitos.

LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legais e infralegais regularmente editados.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

Ementa: RESTITUIÇÃO. NÃO-CABIMENTO.

Descabe a restituição de valores cujo indébito, em face da legislação aplicável, não foi constatado.

Solicitação Indeferida”.

Contra o referido acórdão interpôs a Contribuinte o recurso voluntário de folhas 78 a 103, onde reitera os argumentos antes alinhavados.

É o relatório. //



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Considerando que o artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 dispõe sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, tenho que a solução da controvérsia passa pelo exame do disposto no artigo 150, I, da Lei Maior, que positiva o princípio da estrita legalidade tributária, para cuja interpretação me socorro das lições da melhor doutrina:

- AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹: *“Consoante tem sido asseverado, por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária”;*
- LUCIANO AMARO²: *“Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita em lei.*
(...)
O Código Tributário Nacional equipara à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso (art. 97, § 1º). É o óbvio. Do mesmo modo, embora o Código não o diga, equivale à redução de tributo (matéria também reservada à lei) a modificação da base de cálculo que o torne menos oneroso.
(...)
Mesmo em relação aos tributos cuja alíquota, nas citadas circunstâncias, podem ser alteradas sem lei formal, é preciso sublinhar que sua criação depende, em todos seus aspectos, de definição em lei (formal), mesmo quanto às alíquotas.”
- ALIOMAR BALEEIRO³: *“A lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de fixar ou alterar, em regulamento de execução, o objeto e o quantum de tributos, salvo nas exceções do art. 153, § 2º”;*
- MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁴: *“Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao artigo 150, I, da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da*

¹ Fato Gerador da Obrigação Tributária, RT, 2ª ed., 1971, p. 37.

² Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 5ª ed., 2000, págs. 110, 111 e 114.

³ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 7ª ed., 1999, p. 176.

⁴ Baleeiro, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 7ª ed., 1999, p. 118.

2r5



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município), que, em seu conteúdo, determine:

- a) *hipótese da norma tributária em todos seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);*
 - b) *os aspectos da conqüência que prescrevem uma relação jurídico tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento);*
 - c) *as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões);”*
- RICARDO LOBO TORRES⁵: *“O subprincípio da reserva de lei tributária significa que só a lei formal (ou a medida provisória, quando cabível) pode exigir ou aumentar tributo. A linguagem constitucional brasileira emprega como sinônimos os termos exigir, instituir e decretar. O CTN, ao explicitar o princípio, coloca sob a reserva de lei, no art. 97, a definição do fato gerador, a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”*
 - CELSO RIBEIRO BASTOS⁶: *“Isto significa que a lei há de: delinear o fato cuja ocorrência fará surgir o dever de pagar o tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo, isto é, aquele aspecto mensurável da hipótese de incidência sobre o qual incidirá a alíquota (que também deverá vir prevista); além de indicar o sujeito passivo.”*
 - SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁷: *“Noutras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (lex escripta) em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória). A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a lex escripta e stricta decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer as leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. O jus tributandi, antes apanágio dos reis, é agora indeclinável função dos parlamentos.*
(...)
Em suma, pela exaustão da matéria tributária nas leis, fica estabelecido que a interferência do Estado na esfera da propriedade e da liberdade dos

⁵ Curso de Direito Financeiro e Tributário, Renovar, 5ª ed., 1998, págs. 95 e 96.

⁶ Curso de Direito Financeiro e Tributário, Celso Bastos, 9ª ed., 2002, p. 174

⁷ Manual de Direito Tributário, Forense, 1ª ed., págs. 97-99.

25



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

cidadãos, através do exercício da tributação, é matéria reservada exclusivamente às leis prévias, em sentido formal e material. Esta a importância e o conteúdo do denominado princípio da tipicidade, extensão lógica do princípio da legalidade material.”

Como se pôde perceber, a doutrina é unânime ao afirmar que a determinação da base de cálculo de tributo, por ser este o elemento fundamental para a quantificação da prestação tributária, é matéria sujeita à reserva absoluta de lei formal, que deve dispor exaustivamente sobre a matéria, sem deixar margem a mais mínima possibilidade de inovação pelo Poder Executivo quando de sua *eventual* regulamentação.

Correto se afirmar, pois, que a regulamentação a que alude a parte final do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, nada de novo poderia acrescentar ao que já estabelecia referido dispositivo legal, mas sim, muitíssimo ao revés, teria o condão de apenas e tão-somente explicitar, aclarar aquilo que dele já se podia extrair. Tudo o que tinha de ser dito já havia sido dito pela lei. Ao regulamento caberia apenas explicitar seu alcance, sem tirar nem pôr.

Tal constatação é crucial para o deslinde da controvérsia, na medida em que não haveria liberdade administrativa alguma a ser exercida, de tal arte que o regulamento em questão, na lição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO⁸, seria “*mera repetição da lei ou desdobramento do que nela se disse sinteticamente*”, das duas uma. O exercício da função regulamentar, em tal hipótese, se daria “*alheio a qualquer exercício de discricionariedade administrativa*”⁹:

“Neste caso, o regulamento – além de nada acrescentar, pois isto ser-lhe-ia, de todo modo, defeso – também nada restringe ou suprime do que se continha nas possibilidades resultantes da dicção da lei. Aqui, ainda é mais evidente sua função interpretativa, que será, no que a isto concerne, exclusivamente interpretativa, cumprindo meramente a função de explicitar o que consta da norma legal ou explicar didaticamente seus termos, de modo a ‘facilitar a execução da lei’, expressões, estas, encontráveis, habitualmente, nos conceitos doutrinários correntes sobre regulamento. Quando Seabra Fagundes diz que ‘seu objetivo é tão-somente facilitar ... (pela especificação do processo executório e) ... pelo desdobramento minucioso do conteúdo sintético da lei, a execução da vontade do Estado expressa em ato legislativo’, está, ao que se depreende desta expressão grifada, reportado, aí, precisamente à hipótese ora cogitada.”

Assim, considerando que determinação de base de cálculo de tributo é matéria sujeita à reserva absoluta de lei, de modo que eventual regulamento sobre a matéria teria natureza “*exclusivamente interpretativa*” ou então se destinaria a facilitar a execução da norma regulamentada, exsurge a seguinte indagação: o enunciado do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 é dependente de regulamentação para sua execução ou é auto-executável (*self executing*)?

⁸ Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 10ª ed., 1998, p. 207.

⁹ Bandeira de Mello, Celso Antonio. Ob. cit., p. 219.

25



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

Tratando-se de questão submetida ao princípio da estrita legalidade, acerca da qual eventual regulamentação nada poderia inovar, mas tão-somente explicitar aquilo que se encontrava implícito na lei, é forçoso reconhecer que o enunciado do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 é auto-executável, pois dele já constava, pelo menos implicitamente, tudo o que poderia constar do regulamento.

Veja-se, a propósito do campo de atuação do regulamento em questões sujeitas à reserva absoluta de lei formal, a doutrina de CELSO RIBEIRO BASTOS¹⁰:

“Dizemos com maior razão no Direito Tributário, porque, como já examinado por ocasião do estudo da lei, ficou claro que esta há de conter todos os elementos estruturais do tributo. O que em outro tipo de obrigação seria aceitável ficar relegado ao regulamento, em matéria tributária tal procedimento é absolutamente excluído diante do princípio da estrita legalidade, que amplia as chamadas reservas da lei, e, conseqüentemente, restringe o campo de atuação do regulamento, que é residual.”

Na verdade, em que pese uma interpretação literal do dispositivo legal em comento sugerir o contrário – o que não surpreende, dado que a verdadeira interpretação vai muito além da mera leitura e da análise gramatical de um dispositivo legal, somente podendo ser alcançada mediante o confronto do dispositivo interpretado com a totalidade do sistema jurídico que integra –, por dispor o mesmo sobre a base de cálculo do PIS, matéria sujeita princípio da estrita legalidade tributária, a edição de regulamento, no caso, mais do que dispensável, é inexigível, por não haver margem à discricionariedade administrativa, sob pena de burla à disciplina constitucional da matéria. É o que ensina VANESSA VIEIRA DE MELLO¹¹ em excelente monografia sobre o tema, *verbis*:

“Não há possibilidade de o regulamento dispor sobre assuntos atinentes à Emenda Constitucional, às leis de cunho complementar e ordinária. Entendimento em sentido contrário importaria em burlar o regime constitucional instaurado, extraindo-lhe a coerência e o cumprimento necessários ao desenvolvimento do sistema delineado na Constituição da República. (...) Implicaria também violação ao princípio da indelegabilidade de funções, contidos nos arts. 1º e 2º da Carta Magna. De igual modo, o regulamento não pode criar crimes e cominar penas. A matéria é objeto de lei, dada a seriedade e necessidade de segurança jurídica que a envolve. Cuida-se do princípio *nullum crimen nulla poena sine lege*. É matéria que deve advir do Parlamento, competente para a criação de leis, sem que possa haver transferência da atribuição a outrem. O regulamento não tem o condão de dispor sobre matéria tributária. O atual sistema tributário vigente demanda a existência de lei, prevendo todos os

¹⁰ Ob. cit., p. 259.

¹¹ *Regime Jurídico da Competência Regulamentar*, Dialética, São Paulo, 2001, págs. 64 e 65.



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

aspectos da obrigação tributária, para que a mesma seja legitimamente exigível.”

ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹² não destoia:

“Além disso, a lei tributária a ser regulamentada deve comportar, sem exceções, discricionariedade administrativa. Com o regulamento, o Executivo reduz, discricionariamente, o campo de ação que a lei lhe traça, dando a todos um maior grau de certeza quanto às providências que adotará, em cada caso concreto.

Celso Antonio Bandeira de Mello põe a idéia a descoberto ao dizer, em bem dosada lição: ‘Onde não houver liberdade administrativa, por estar prefigurado na lei o modo e o único possível comportamento da Administração ante hipóteses igualmente estabelecidas em termos de objetividade absoluta, não haveria lugar para regulamento que não fosse mera repetição de lei. Daí a necessária conclusão de que o regulamento é meio de disciplinar a discricção administrativa que vigia no interior das balizas legais’.

Observemos, ainda, que a interpretação que o regulamento empresta à lei tributária não auto-aplicável vincula unicamente os funcionários do Executivo, que se subordinam hierarquicamente ao Chefe Supremo da Administração Pública.

Igualmente assim entendeu o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ao afirmar:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – AGRAVO REGIMENTAL – IMPUGNAÇÃO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA DO DEPARTAMENTO DE RECEITA FEDERAL (...)

- As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis (...). Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada ao atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vincula por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. (...)”¹³

Em outra oportunidade, pontificou o Colendo Plenário da Corte Suprema:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade – Lei Estadual que outorga ao Poder Executivo a Prerrogativa de dispor, normativamente, sobre Matéria Tributária – Delegação Legislativa Externa – Matéria de Direito Estrito – Postulado da Separação de Poderes – Princípio da Reserva Absoluta de Lei em Sentido Formal (...)

¹² Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 17ª ed., págs. 325 e 326.

¹³ AGRADI 365/DF, Pleno, Rel. Min. Celso Mello, in DJ de 15.09.91, p. 2.645



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada – o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas – (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos – as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.”¹⁴

Dessa forma, fosse qual fosse a regulamentação dada à norma em exame, continuaria ela produzindo os mesmos efeitos, ou seja, ensejando a exclusão, na base de cálculo de PIS e COFINS, dos valores computados como receita e transferidos a outras pessoas jurídicas.

A questão *sub examine* já chegou aos Tribunais Regionais Federais, que, adotando o entendimento consagrado pela doutrina e pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, têm entendido que a norma do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 é auto-aplicável:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEI 9.718/98. ART. 3º, § 2º, III, PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO

- O poder regulamentar de que dispõe o Poder Executivo, como o próprio nome indica, tem o mero papel de regulamentar o que está posto na lei, não podendo extrapolá-la, tampouco ir de encontro à mesma, sob pena de ilegalidade.

- Não há como restringir o direito de não computar na base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS tais valores em face de omissão do Poder Executivo, prejudicando o contribuinte.

- No ordenamento brasileiro entende-se que, em princípio, a ausência de regulamentação impede a eficácia da lei. No entanto, essa orientação não pode prevalecer de maneira absoluta, em especial ante a inércia do Executivo.”¹⁵

“Tributário. PIS/COFINS. Art. 3º, § 2º, II, Lei nº 9.718/98. Dedução. Compensação. Possibilidade. MP nº 1.991-18. Constitucionalidade.

1. O regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo para possibilitar a aplicação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718, de 1998, não poderá contrariar o referido dispositivo, apenas explicitá-lo. O contribuinte não pode sofrer prejuízos em face da ausência de regulamentação do dispositivo em questão, razão pela qual é possível deduzir da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

2. A Medida Provisória nº 1.991-18, de 10.06.00, acabou por revogar o dispositivo. No entanto, deve ser respeitado o princípio da anterioridade

¹⁴ Medida Cautelar na ADIN 1296-7/PE, in DJU I de 10.08.95

¹⁵ TRF da 4ª Região, Segunda Turma, Rel. Juiz Vilson Darós, AI 2001.04.01.014654-8/RS



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

mitigada previsto na Constituição Federal de 1988, art. 195, § 6º. Publicada a Medida Provisória nº 1.991-18 em 10.06.2000, a partir de 08.09.2000 é defesa a dedução, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, dos valores que computados como receita foram transferidos a outras pessoas jurídicas. (...)”¹⁶

“PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIMINAR EM MS CONCEDIDA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. VALORES TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. ART. 3º, § 2º, INCISO III, DA LEI 9.718/98.

- 1. Presentes os requisitos autorizadores do provimento liminar requeridos, merece prestígio a decisão agravada.*
- 2. A plausibilidade do direito baseia-se em ato normativo e o perigo da demora evidencia-se na possibilidade de autuação da agravada.*
- 3. Agravo improvido.”¹⁷*

Do voto do Relator no último precedente invocado, Juiz HILTON QUEIROZ, destaca-se, por sua relevância, o seguinte trecho:

“... de fato, a Lei nº 9.718/98, que introduziu profundas mudanças na sistemática de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, estabeleceu em seu art. 3º, § 2º, inciso III, que ‘excluem-se da receita bruta os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo’. Ora, sem nenhum esforço, verifica-se que o legislador ordinário amputou expressamente a base de cálculo das exações, autorizando os contribuintes a procederem, desde logo, a redução prevista. (...)”

Em caso muitíssimo similar, esta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário 102.668, o Conselheiro-Relator ANTÔNIO SINHITI MYASAVA assim se pronunciou:

“COFINS – ISENÇÃO – A receita de vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior é isenta da COFINS, independentemente da manifestação do Poder Executivo, prevista, ‘in fine’, no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91. Recurso provido.”¹⁸

Enfrentou-se, na oportunidade, questão praticamente àquela ora discutida. O artigo 7º da Lei Complementar nº 70/91 previa que eram isentas da COFINS as vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, “...nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo”. Sendo a isenção (a exemplo da base de cálculo) matéria sujeita à reserva absoluta de lei, entendeu-se que a norma referida era auto-aplicável, uma vez que a regulamentação não teria o condão de introduzir qualquer alteração na norma isencional.

¹⁶ TRF da 4ª Região, 2ª T., AMS Nº 2001.71.10.000916-2/RS, DJU 2 25.09.02, p. 673.

¹⁷ TRF da 1ª Região, AI Nº 2000.01.00.136344-0/GO.

¹⁸ Processo nº 10480013487/94-24, DJ de 15.12.98, p. 3



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

A auto-aplicabilidade do enunciado constante do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é reconhecida mesmo pelo próprio Poder Executivo, caso contrário não teria editado uma Medida Provisória com intuito de revogá-lo.

Ora, não fosse o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 auto-aplicável, por que motivo seria o mesmo revogado? Para que revogar uma norma que não produz efeitos?

Noutro giro, ao admitir-se a tese de que o aludido diploma era desprovido de eficácia, se a Receita Federal não pretendesse que os contribuintes dele se valessem, bastaria jamais regulamentá-lo. Todavia, como já produzia efeitos no mundo jurídico, desde a sua publicação, foi preciso que o Poder Executivo, de forma urgente (através de Medida Provisória) o revogasse.

A lei não contém palavras inúteis. Ou seja, o Presidente da República não vislumbraria relevância e urgência que ensejasse a edição de uma MP para revogar NORMA QUE SEQUER PODERIA SER APLICADA. Quer dizer, se a norma nem sequer produzia efeitos do mundo jurídico, para que revogá-la, de forma urgente? Ademais, caso se admita que a norma de fato não estaria apta a produzir efeitos, a própria MP que a revogou seria inconstitucional, pois é evidente que não há urgência em se revogar uma norma que ainda não pode ser utilizada, pois carente de regulamentação.

Por todas as razões supra, tenho que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi auto-aplicável no período em que vigeu.

Não obstante, mesmo que se entenda que referido dispositivo, originariamente, não era auto-aplicável, em razão da inércia do Poder Executivo em expedir o regulamento em questão, posteriormente se tornou auto-aplicável. Admitir o oposto implica admitir, também, que seja lícito ao Executivo sobrepor-se ao Legislativo e, por via transversa, legislar em matéria de exclusiva competência deste último, em flagrante violação ao artigo 150, I, da Constituição Federal. Tal interpretação, por absoluta desconformidade com a Lei Maior, não se afigura juridicamente possível.

Esta superveniente auto-aplicabilidade de norma originariamente não auto-aplicável é aceita pela mais abalizada doutrina, como se vê da seguinte lição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO¹⁹:

“Com efeito, como já dissemos em outras passagens, as autoridades executivas são exercentes de função administrativa e a idéia de função, no Estado de Direito, traz consigo a de um ‘dever’ de atuar em favor de finalidade instituída para a satisfação de interesse alheio (o interesse da coletividade, não o do agente e nem mesmo o do aparelho estatal). Assim, toda competência administrativa é um ‘dever’ de praticar o ato idôneo para atendimento da finalidade protetora do interesse público, isto é, da coletividade. Tal desempenho implica o exercício de um poder, o qual, bem se vê, é meramente ancilar, instrumental, deferido como requisito insuprimível para que seu

¹⁹ Ob. cit., p. 209.



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

titular possa desincumbir-se do dever posto a seu cargo e delimitado, caso a caso, por esta mesma razão que o conforma.

Donde o poder é meramente a contraface do dever, e não o contrário. Eis porque não satisfaz falar-se em poder-dever, pois o dever não é a contraface do poder, mas, inversamente, o poder que é a contraface do dever. Ou seja: no Estado de direito não se instituem os distintos deveres dos administrados para dar satisfação ao poder da autoridade, mas, reversamente, instituem-se deveres das autoridades de bem servirem aos interesses dos administrados, o que demanda a disponibilidade dos poderes necessários para que possam desincumbir-se deste mister.

Por tais motivos, fácil é compreender-se que, se uma lei depende de regulamentação para sua operatividade, o Chefe do Executivo não pode paralisar-lhe a eficácia, omitindo-se de expedir as medidas gerais indispensáveis para tanto. Admitir que dispõe de liberdade para frustrar-lhe a aplicação implicaria admitir que o executivo tem titulação jurídica para sobrepor-se às decisões do Poder Legislativo.

ODETE MEDAUAR²⁰ adota o mesmo entendimento:

“Muitas vezes, a própria lei, nos artigos finais, prevê a edição de regulamento. No ordenamento brasileiro entende-se que, em princípio, a ausência de regulamentação impede a eficácia da lei. No entanto, essa orientação não pode prevalecer de maneira absoluta, em especial ante a inércia do Executivo. No caso em que a lei prevê a edição de regulamento, sem fixar prazo, ao Executivo deve-se conceder prazo razoável (40 a 60 dias) antes de caracterizar a omissão ou inércia, após esse prazo, as disposições da lei hão de ser invocadas, caso sua execução não dependa de regulamento; se este for necessário, resta ao titular do direito usar a via jurisdicional.”

Também ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹:

“De qualquer modo, a falta de regulamentação da lei tributária não auto-executável não impede que ela produza seus regulares efeitos. Realmente, a inércia do Executivo, para o exercício regulamentar, não despe a lei tributária de sua vigência. Se ela tiver um mínimo de eficácia, deverá ser aplicada assim mesmo. Afinal, a lei tributária não pode se tornar inane pela incúria ou omissão do Chefe do Executivo. Se, porém, ela não reunir a menor condição de sozinha atuar, a questão será resolvida em perdas e danos.”

Como se vê, por todo o exposto, originária ou supervenientemente, neste último caso em decorrência da inércia do Poder Executivo em expedir o regulamento em questão, o artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98 é auto-aplicável, pelo que suas disposições hão de ser consideradas na formação da base de cálculo do PIS e da COFINS no período em que vigeu.

²⁰ *Direito Administrativo Moderno*, RT, 6ª ed., 2002, p. 140.

²¹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, 17ª ed., p. 327.



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

Fixada tal premissa, cumpre verificar a procedência do pleito da Interessada, de ver excluída da base de cálculo do PIS os valores que computou como receita sua e depois transferiu a outras pessoas jurídicas, assim entendidos os dispêndios efetuados nas aquisições de insumos, mercadorias e serviços, inclusive impostos.

A interpretação emprestada pela Contribuinte ao dispositivo legal em foco se apresenta razoável, tendo em vista que os valores assim despendidos compõem sua receita e, posteriormente, por conta de tais aquisições, são transferidos a outras pessoas jurídicas. Ou seja, pretende a exclusão do valor correspondente a seus “custos”.

Para aferir a razoabilidade de tal interpretação, é necessário, primeiro, verificar o que é “receita”, para o que me socorro da sempre precisa lição de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA²²:

“Receita é valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária.”

Em segundo lugar, cabe analisar o conceito de custo, para o que me valho, também, da doutrina de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA²³:

“Custo é sacrifício, privação ou perda de valor financeiro sofrido pela pessoa como meio ou requisito para alcançar objetivo. Esse conceito amplo de custo, referido à relação entre meio e fim, abrange o custo na relação de troca (a perda daquilo que é transferido em contrapartida do que é recebido) e na relação de transformação (o que é sacrificado, perdido ou modificado como requisito para criar algo com nova forma).”

Com efeito, a razoabilidade da interpretação emprestada pela Contribuinte ao dispositivo legal em análise, e o motivo pelo qual a acolho, se verifica quando se examina o ciclo operacional de uma empresa – que permite compreender com clareza a relação entre “receita” e “custos” –, bem resumido por SERGIO IUDÍCIBUS e os demais co-autores de *Contabilidade Introdutória*²⁴ na seguinte passagem:

“Esse ciclo demonstra seu funcionamento operacional: as Mercadorias são vendidas, e seus valores transformados em Valores a Receber (Clientes); quando do recebimento, esses valores transformam-se em Caixa; esta vai pagar os Fornecedores; estes, por suas vez, fornecem à empresa outras Mercadorias, que serão vendidas aos Clientes, e assim sucessivamente.”

Os valores que integram referido ciclo, segundo os ilustres Autores, são denominados de “valores circulantes”, integrando, conforme o caso o “ativo circulante” ou o “passivo circulante” da empresa. A utilização do adjetivo “circulante” decorre do fato de que tais valores não permanecem estáticos, mas, muitíssimo ao revés, circulam, transmudando sua

²² *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Forense, 1989, p. 456.

²³ Ob. cit., pp 459 e 460.

²⁴ *Contabilidade Introdutória*, Atlas, 9ª ed., 1998, p. 217.



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

natureza a cada etapa desta circulação. Assim, aquele valor que quando ingressa no caixa da empresa tem natureza de “receita”, quando utilizado para adquirir novas mercadorias, serviços ou simplesmente é repassado a terceiros, pessoa natural ou jurídica, e sair do caixa da empresa, terá a natureza de “custo” ou “despesa”, conforme o caso.

Ou seja, o valor utilizado para a realização de um “custo”, seja qual for sua natureza, foi “receita” quando ingressou no caixa da empresa.

O que se deve ter em mira é que um determinado valor somente é “receita” quando ingressa no caixa da empresa. Ao sair, terá uma outra classificação, que poderá ser “custo” ou “despesa”.

Por isso, não me parece aceitável o argumento, largamente utilizado por aqueles que pretendem restringir o alcance do dispositivo em foco, de que o mesmo se aplicaria tão-somente àqueles casos em que houvesse a “transferência de receita”, o que inviabilizaria a exclusão dos valores despendidos na aquisição de insumos, mercadorias – inclusive ICMS – e serviços da base de cálculo do PIS. A fragilidade de tal argumento se evidencia, no meu entender, quando se tem em conta que “receita” só é “receita” quando ingressa no caixa da empresa. Quando sai, sua classificação é outra. Ademais, há de se ter em vista, ainda, que o artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, autoriza a exclusão dos “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”, de tal sorte que basta que o valor tenha sido computado como receita para autorizar referida exclusão, pouco importando a forma pela qual se deu a saída, a transferência de tais valores para outra pessoa jurídica.

Por isso, entendo que o valor correspondente aos “custos” incorridos pela empresa, desde que repassados a outras pessoas jurídicas, estão abrangidos no enunciado do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, que prevê a exclusão “dos valores que computados como receita, tenham sido transferidos a outra pessoa jurídica” da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tenho por relevante destacar, ainda, caso se entenda que o dispositivo em comento não permite a exclusão dos valores despendidos como “custo” da base de cálculo das citadas Contribuições Sociais, sua manifesta aplicabilidade ao ICMS incluso nos preços das mercadorias.

Com efeito, o ICMS é arrecadado pela Contribuinte e “transferido à outra pessoa jurídica”, de direito público, qual seja, um dos Estados da Federação. Ora, é evidente que o ICMS é uma receita transferida a outra pessoa jurídica, e que, portanto, os valores a ele correspondentes se encaixam na previsão normativa constante do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Quando a Interessada vende, por exemplo, determinada mercadoria que custa R\$ 100.000,00, seu preço final será (em decorrência do ICMS) de R\$ 118.000,00. Os R\$ 18.000,00 de diferença correspondem ao ICMS, que é meramente arrecadado pelo contribuinte, para ser transferido, posteriormente, a cada mês, para o Estado tributante. Trata-se de uma receita inequivocamente transferida para outra pessoa jurídica.



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

Em se tratando de ICMS, a Impetrante é mera repassadora de recursos aos cofres estaduais, conforme já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. COMPRA E VENDA A PRAZO. FINANCIAMENTO. INCLSUÃO DOS JUROS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE (...)

1. (...)

2. *O ICMS é um imposto indireto, cobrado do consumidor final, sendo a recorrente mera responsável tributária pelo recolhimento e repasse aos cofres públicos (...).”²⁵*

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO (...)

(...)

O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.”²⁶

A adoção de tal entendimento, é importante registrar, não importa em reconhecer que o ICMS deve ser excluído a qualquer tempo das bases de cálculo do PIS e da COFINS, por não se tratar o valor a esse correspondente de receita. Essa tese, como é de ampla sabença, já foi fulminada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ainda na época do FINSOCIAL. O que se discute, agora, é a aplicabilidade imediata do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ademais, conforme salientado pela Contribuinte em sua impugnação e em seu recurso voluntário, o reconhecimento da auto-aplicabilidade do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é a única interpretação a se coadunar com o princípio da isonomia tributária, considerando o direito de deduzir da base de cálculo dos tributos em comento as despesas com captação de recursos, conferido às instituições financeiras e demais sociedades arroladas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e pelo § 6º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a restituição do PIS recolhido pela Contribuinte cuja base de cálculo correspondeu aos valores despendidos na aquisição de insumos, mercadorias, inclusive ICMS, e serviços de pessoas jurídicas, indevidamente incluídos na base de cálculo da Contribuição no período de fevereiro de 1999 a agosto de 2000.

²⁵ RESP 332638/SP, DJU de 29.04.2002

²⁶ AGRESP 327245/SP, DJU de 22.10.2001



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

Sobre os indébitos assim calculados, depois de aferida a certeza e liquidez dos mesmos pela Administração Tributária, deverão incidir juros segundo a variação da Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetivada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

VOTO DA CONSELHEIRA NAYRA BASTOS MANATTA
RELATORA-DESIGNADA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis e dele tomo conhecimento, para apreciá-lo.

Da análise dos autos verifica-se que o litígio em questão versa sobre a pretensão de a Recorrente excluir da base de cálculo do PIS o valor das mercadorias, insumos e serviços por ela adquiridos, necessários às suas atividades de fabricação e comercialização de produtos, com base no disposto no inciso III § 2º art 3º da Lei nº 9.718/98, no período compreendido entre fevereiro/1999 a agosto/2000.

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

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

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

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

I - (omissis);

II - (omissis);

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

A Contribuinte, em realidade, deseja excluir da base de cálculo da contribuição valores relativos a compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na fabricação de produtos posteriormente vendidos em seu próprio nome. Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não-cumulatividade ao PIS. Ocorre que não existe qualquer previsão legal para arrimar suas pretensões e a base legal, por ela invocada, é incabível à situação fática apresentada, conforme dito anteriormente.

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



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo Sergio de Iudicibus e José Carlos Marion in Dicionário de Termos de Contabilidade, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 124 e 169, o lucro operacional bruto é conceituado como sendo a “*diferença entre a receita de vendas menos suas deduções e o custo daquilo que tenha sido vendido*”, e a receita bruta é conceituada como sendo “*o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimos de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa*” ou, ainda, “*expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período. Em geral, pode-se dizer que é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em*



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.” (grifo nosso).

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

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

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

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

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

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

A grande mudança ocorrida com a substituição da palavra “faturamento” por “receita bruta” é que a segunda expressão possui conceito mais amplo do que o primeiro vocábulo, pois receita bruta consistiria na soma algébrica da receita operacional e não-operacional²⁷. Em sintonia com esses conceitos, o que a legislação tributária e a jurisprudência entendem por faturamento relativo às contribuições sociais é exatamente a receita operacional.

²⁷ Receita Operacional: abrange as receitas de vendas dos produtos e prestação de serviços provenientes das operações que constituem o objeto social da sociedade definido no contrato social ou estatuto. A receita não-



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

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

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

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

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

A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual, não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário, conforme sabiamente mencionado pela autoridade *a quo*, citando, inclusive, jurisprudência neste sentido (fls. 58/59).

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP nº 1.991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

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

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



Processo nº : 13907.000190/2001-92
Recurso nº : 120.780
Acórdão nº : 202-14.717

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

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

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

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.


NAYRA BASTOS MANATTA