



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

Processo n° 18471.000903/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-01.503 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria PIS.COFINS.AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COMPANHIA NAVEGAÇÃO DAS LAGOAS NORTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2000 a 31/07/2004

Ementa:

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Ao julgador administrativo é dado conhecer de ofício da decadência sempre que, por ausência de provocação do interessado, o debate sobre a decadência não é travado na instância *a quo*.

VARIAÇÃO MONETÁRIA 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 COFINS e 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 MONETÁRIA ATIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias 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 à reversão por condições futuras e falíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira e Robson José Bayerl quanto à questão do regime de reconhecimento de receitas na sistemática da não-

cumulatividade. Sustentou oralmente pela recorrente o Dr. Sérgio Piqueira Pimentel Maia, OAB/RJ no. 24.968.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Pelo termo de constatação fiscal (fls. 57/58), registrou-se que o recorrente demonstrou o cálculo da quantia contabilizada como variação monetária e reconheceu que os valores não foram oferecidos à tributação pelo PIS e pela COFINS. Está nos autos cópia do Razão Analítico da conta 3.3.1.01.004 — variações monetárias — para o período 01/2000 a 12/2004.

Procedeu-se, com isso, à lavratura de autos de infração (fls. 59/74), em 31.08.2006, tendo em vista a falta de recolhimento de PIS e de COFINS para os fatos geradores compreendidos entre 07/2000 e 07/2004. Para o PIS, as bases legais do lançamento foram os arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98 e o art. 2º, do Decreto nº 4.524/02 e, para a COFINS, além destes, também o art. 8º, da Lei nº 9.718/98.

Cientificado em 01.09.2006, o recorrente apresentou, em 28.09.2006, impugnação (fls. 82/85), na qual alegou que:

(a) na determinação do lucro real, a apropriação das contrapartidas das variações cambiais ativas e passivas terá que ser obrigatoriamente pelo regime de competência, a fim de guardar coerência com o sistema de apuração de lucro utilizado pelo contribuinte, a despeito do art. 30, da MP nº 2.158-35/01;

(b) o art. 9º da Lei nº 9.718/98, por sua vez, determina que as variações monetárias ativas e passivas serão consideradas receitas ou despesas financeiras, respectivamente;

(c) os Decretos nºs 5.164/04 e 5.442/05 reduziram a zero as alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, tornando sem sentido a opção pelo regime de competência ou caixa para as empresas tributadas pelo lucro real; e

(d) a atualização monetária de saldos em moeda estrangeira representa mera provisão, não se tratando de despesa incorrida ou receita realizada, contabilizando-se as respectivas variações numa mesma conta de resultado, não havendo incidência das contribuições nessas variações.

Em 28.05.2009, em julgamento da impugnação, a DRJ/Rio de Janeiro considerou parcialmente procedente o lançamento, cancelando os lançamentos a título de COFINS para as competências 02, 06 e 07/2004 (fls. 152/155), pois a autoridade lançadora aplicara para estes fatos geradores a alíquota de 3% quando, na verdade, em razão da instituição da não-cumulatividade dessa contribuição a partir de 02/2004, 7,6% seria a alíquota aplicável.

Quanto aos demais períodos, a autuação foi mantida, inclusive no que diz respeito à incidência do PIS, na modalidade não-cumulativa, a partir de 12/2002.

Salientou a DRJ que, de acordo com a Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras também deveriam ter sido incluídas na base de cálculo das contribuições, obedecendo ao regime de competência e que, apenas a partir de 01.01.2000, com a publicação da MP nº 1.858-10/99, foi facultado aos contribuintes a adoção pelo regime de caixa para a tributação destas receitas.

Ainda segundo a DRJ, de acordo com a DIPJ 2003 do recorrente (fls. 09/33), este havia optado no ano-calendário 2002 pelo regime de competência, razão pela qual a presente autuação obedeceu esta escolha. Por fim, aos fatos geradores objetos da autuação não seriam aplicáveis as disposições dos Decretos nºs 5.164/04 e 5.442/05.

Devidamente cientificado do r. acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 161/168), em 30.11.2009, o qual, além dos argumentos delineados na impugnação, inova no sentido de que (i) o auto é nulo, uma vez que adotou procedimento de amostragem, o qual não tem previsão legal de utilização e (ii) aos Decretos supramencionados poderia ser aplicado o art. 106, II, do CTN.

Em razão dos cancelamentos efetuados pela DRJ, serão objeto de análise por este Colegiado a integralidade dos lançamentos de PIS e os lançamentos de COFINS compreendidos entre os fatos geradores 07/2000 a 12/2003.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso é tempestivo e, observando as demais formalidades aplicáveis à interposição, passo à sua análise.

Tendo em vista as diferentes razões de convencimento para os respectivos períodos de autuação e tributos, analiso-os separada e cronologicamente.

1. Reconhecimento de Ofício da Decadência Parcial.

Noto que, parcialmente, a formalização do lançamento deu-se a destempo. Ao recorrente foi dada ciência da lavratura dos autos de infração em 01.09.2006 (fls. 58), para fatos geradores consumados entre 07/2000 e 07/2004.

É evidente, então, que os lançamentos se deram em período mais longínquo que os cinco anos a que se refere o artigo 150, §4º do CTN, no que disciplina o prazo-limite para a formulação da exigência nas espécies tributárias sujeitas a lançamento por homologação.

Embora não partilhe, pessoalmente, do entendimento segundo o qual somente se aplica o artigo 150, §4º do CTN às hipóteses em que o sujeito passivo efetivamente realiza o pagamento antecipado parcial do tributo devido, presume-se aqui que o recorrente cumpriu com este suposto pré-requisito, tendo em vista que os lançamentos são restritos ao não-oferecimento à tributação das receitas de variações cambiais ativas.

Ademais, em julgamento de recurso especial submetido ao regime do art. 543-C, do Código de Processo Civil, o STJ sedimentou o entendimento acima mencionado, a respeito da aplicabilidade do art. 150, §4º do CTN às hipóteses de pagamento antecipado parcial do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Nesse sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

E, já tendo sido noticiado o trânsito em julgado do referido acórdão, este Colegiado está obrigado a reproduzir a orientação, nos termos do art. 62-A, do RICARF.

Demais disso, prevalece no CARF a orientação de que ao julgador administrativo é dado conhecer de ofício da decadência sempre que, por ausência de provocação do interessado, o debate sobre a decadência *não* é travado na Instância *a quo*. O Conselho, *in casu*, está autorizado a conhecer *de ofício* da matéria para, se o caso, pronunciar a caducidade do direito da Fazenda Pública, a qual no caso concreto atinge os lançamentos efetuados entre 07/2000 e 08/2001, para ambas as contribuições.

2. Variações Monetárias Ativas e “Outras Receitas”.

Sustenta o recorrente que as variações monetárias ativas incorporadas pela fiscalização à base de cálculo objeto do lançamento não constituiriam verdadeira receita.

Sustenta também a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, no que dispôs sobre o alcance da base de cálculo do tributo relativamente a toda e qualquer espécie de receita da pessoa jurídica, e não apenas àquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Fato é que o segundo argumento é mais abrangente e contém o primeiro. É mais abrangente porque, procedente, redundará na supressão, da base de cálculo lançada, de todo e qualquer ingresso não originário do faturamento da empresa, e não apenas de uma destas rubricas isoladas. E contém o primeiro porque as variações monetárias ativas – resultado que são do acréscimo de direitos ou da redução de obrigações em virtude da oscilação cambial sobre ativos e passivos do contribuinte – consubstanciam espécie de receita alheia aos limites do faturamento da empresa.

Considere-se, também, que em todo o período remanescente do lançamento da COFINS – de 09/2001 a 12/2003 – esta contribuição social esteve regida pelos ditames da Lei nº 9.718/98, de sorte que, afastando-se o contido no seu artigo 3º, §1º, a pretensão relativa à intributabilidade, pela COFINS, das variações ativas restará atendida por inteiro. Para o PIS, conforme será visto, a pretensão será atendida apenas parcialmente.

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. E 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 este Colegiado é autorizado o conhecimento de arguição de inconstitucionalidade de lei – artigo 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF – 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 instituição da COFINS, assim disciplinada pela LC no. 70/91:

“At. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”

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

Assim é que, na vigência do artigo 2º, da LC nº 70/91, a base de cálculo da COFINS se resumia ao faturamento da pessoa jurídica, assim textualmente entendido o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

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 70/91. 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 a COFINS 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 da COFINS.

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.

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 70/91, 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.***

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

² Artigo citado, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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.”

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:

³Curso de Direito Tributário, Saraiva, 13ª ed. P. 216/08/2001

“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

E mais adiante, arremata o mesmo professor:

“Se, porventura, uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infra-legal, dilatar as raias 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 COFINS. 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 defluiu 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:

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

“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 desprezita, 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.”

⁵ in RDDT 47/143, Ed. Dialética, nome MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

Daí porque é de se prover o apelo também nesta parte para, da base de cálculo objeto do auto de infração, serem excluídos os ingressos não compreendidos no conceito de faturamento, *in casu* aqueles decorrentes das variações monetárias ativas.

Nesse sentido, cancelam-se os lançamentos relativos às competências compreendidas entre 09/2001 e 12/2003 para a COFINS e, 09/2001 a 11/2002, para o PIS, uma vez que, para os fatos geradores seguintes, vigiam, respectivamente, as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

3. Efeitos do Regime de Competência.

Da autuação originária, remanescem agora apenas os lançamentos efetuados a título de PIS para as competências 12/2002 a 07/2004. E, para estas, a autuação não terá melhor sorte, porque a opção pelo regime de competência na escrituração contábil não implica tributação das variações monetárias positivas independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas.

É que 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 das 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 despender 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 o 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 pelo 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 do recorrente está ancorada, justamente, no argumento de que as variações cambiais objeto do lançamento não são mais que meras expectativas de direito; e

(b) a autoridade lançadora não identificou um negócio jurídico sequer que, por amostragem, pudesse evidenciar que os valores tributados de fato correspondem a direitos de variação cambial definitivamente adquiridos.

Acrescente-se que os preceitos normativos que dão fundamento à autuação, artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 e artigo 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, textualmente declaram 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).

Dessa forma, este último argumento elimina a incidência do PIS nas competências remanescentes desta autuação, quais sejam, 12/2002 a 07/2004.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a infração tributária.

Marcos Tranchesi Ortiz