



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.000050/2004-90
Recurso nº 227.007 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.357 – 3ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2011
Matéria AI - Cofins bc exclusão das remuneração de debêntures e não incidência sobre ajustes contábeis com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência.
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Via Dragados S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequívoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto e Relator.

EDITADO EM: 13 de julho de 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson

Macedo Rosenberg Filho, Gileno Gurjão Barreto, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

A decisão de primeira instância assim descreveu os fatos:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em virtude da falta de recolhimento da contribuição incidente sobre receitas omitidas, receita decorrente de dação de bens em pagamento e receitas financeiras - remuneração de debêntures, não incluídas na base de cálculo, nos meses de junho, setembro e dezembro/2000 e agosto/2002. (fls. 09 a 15)

O valor do crédito tributário apurado perfaz um total de R\$ 994.078,88, computados os juros de mora e a multa proporcional. (fls. 8 e 9)

A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 10 e 13.

A contribuinte impugna (fls. 48 a 65) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

O valor de R\$ 2.424.297,00 é parcela integrante do valor adicionado ao lucro líquido, mediante retificação da DIPJ do exercício de 2003. O valor dos custos estornados é de R\$ 7.391.593,13, do qual - repetia-se - faz parte o valor de R\$ 2.424.297, 00, classificado, erroneamente, pelo Auditor Fiscal, como receita não contabilizada. O estorno de custos apropriados erroneamente em sua contabilidade no ano de 2002 não pode ser classificado como faturamento ou receita bruta. Anexa os registros contábeis efetuados a título de recuperação de despesas, objeto da retificação da DIPJ, onde se pode verificar o valor da adição de R\$ 7.391.593,13;

A remuneração da debênture exclusivamente calculada em função de lucros, não se sujeita à tributação na fonte na sistemática da renda fixa, mas sim na da renda variável, ou seja, a base de cálculo é o ganho líquido, o resultado positivo das operações realizadas em cada mês, sendo que tal resultado considerará necessariamente os custos e despesas necessárias à realização das operações. Assim sendo, somente o ganho líquido com as debêntures seria passível de tributação pela Cofins, que no caso não ocorreu, não havendo portanto Cofins a recolher (fls. 61). E, mesmo que se considere tributável os R\$ 12.387.444,43, o valor de R\$ 6.752.248,43 deve ser excluído da base porque o registro contábil nº 00518, de 29/12/2000, efetuado no Razão Analítico da empresa Via Empreendimentos Imobiliários S/A, se refere a ajuste societário e não a pagamento de remuneração de debêntures.

Julgando o feito, a turma julgadora de primeira julgou o lançamento fiscal procedente em parte, em acórdão assim ementado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

Ementa: Falta de Recolhimento

Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei

Exclusões da Base de Cálculo

Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente os valores autorizados pela legislação de regência.

Dação de Bens em Pagamento

A dação em pagamento constitui mero fato financeiro e não econômico. Trata-se da entrega de bem para a quitação de dívida anteriormente assumida, não representando ingresso de receita, devendo ser excluído o valor correspondente da base de cálculo da contribuição.

Lançamento Procedente em parte.

Irresignada, a autuada apresentou recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, que, por meio de sua Terceira Câmara, cancelou o lançamento fiscal em sua totalidade.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial no qual se insurge contra a exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores relativos à remuneração de debêntures e aos ajustes contábeis com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência. O presidente da Câmara recorrida, por meio do despacho de fls. 197/198, admitiu o apelo fazendário.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 203 a 210.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A questão posta em debate cinge-se a decidir se os valores relativos à remuneração de debêntures e aos ajustes contábeis com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência., integravam, até a entrada em vigor da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos. Se configuram ou não receita.

Receita, do latim "recepta", é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Assim, em sentido amplo, é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

O mestre Geraldo Ataliba¹, em trabalho publicado sobre o ISS, conceituou receita, e a diferenciou de meros ingressos, nos termos seguintes

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”

Das palavras do mestre, podemos concluir que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita, já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

ALIOMAR BALEEIRO, ao analisar o que se deve entender por receitas, assim concluiu:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Adaptando o conceito dado pelo mestre baiano, ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

Nessa linha de raciocínio, vê-se que os valores relativos à remuneração de debêntures e aos ajustes contábeis (que representam acréscimo patrimonial) com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência, são ingressos que se incorporam ao patrimônio da pessoa jurídica, sem implicar em contrapartida, reserva, ou condições ou correspondência em seu passivo. Assim, pode-se afirmar que tais valores constituem receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita **não**

¹ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

operacional, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária.

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o §² 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas de remuneração de debêntures e de ajustes contábeis (que representam acréscimo patrimonial) com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entende-se que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnis*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos gerais às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender o alcance de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): *É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de outra decisão desse Tribunal,

² 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.

referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins.

O Carf apascentou a jurisprudência no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Todavia, a partir de 1º de fevereiro de 2004, por força do disposto no inciso I, do art. 93 da Lei 10.833/2003, passou a vigor os artigos 1º a 15º e 25 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada da Cofins, nos termos seguintes:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de fevereiro de 2004, data de vigência dos arts. 1º a 15 e 25 da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período as receitas oriundas de remuneração de debêntures e dos ajustes contábeis com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência, não integravam a base de cálculo da contribuição. A partir dessa data, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins estavam sujeitas ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Aí incluídas as oriundas de remuneração de debêntures e de ajustes contábeis com vistas a adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência. Todavia, como caso dos autos o lançamento refere-se a períodos de

Processo nº 10166.000050/2004-90
Acórdão n.º **9303-01.357**

CSRF-T3
Fl. 219

apuração anteriores a fevereiro de 2004, é lícita a exclusão de tais receitas da base de cálculo da Cofins.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique

Pinheiro

Torres

-

Relator