



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

Processo nº 10240.001475/2004-86
Recurso nº 135.431 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.197 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2009
Matéria COFINS
Recorrente SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE RONDÔNIA - SEBRAE/RO
Recorrida DRJ em BELÉM/PA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

NORMAS PROCESSUAIS: PRECLUSÃO

Inadmissível a apreciação em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine à impossibilidade de utilização de extratos bancários e informações relativas à CPMF anteriores a 2001 para se exigir tributo devido; forma utilizada pela fiscalização para apuração do montante da contribuição devida, visto que tais matérias não foram suscitada na impugnação apresentada à instância *a quo*.

Recurso não conhecido.

IMUNIDADE. ENTIDADE DE APOIO À PEQUENA E MICRO EMPRESA.

Não se aplica à Cofins a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, por se restringir, esta, apenas aos impostos, não albergando as contribuições sociais. Também não se caracteriza assistência social as atividades desempenhadas no apoio à pequena e micro empresa.

EXCLUSÃO RECEITAS DE TERCEIROS DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos serviços contratados de terceiros necessários à execução dos objetivos sociais da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

Recurso negado.

134

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso, por matéria preclusa; e II) em negar provimento ao recurso na matéria conhecida.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Sílvia de Brito Oliveira, Ali Zraik Júnior e Leonardo Siade Manzan.

Ausente o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência da COFINS referente aos anos calendários de 1997 a 1999, em virtude de falta de recolhimento ou de declaração da contribuição.

A contribuinte apresenta impugnação alegando:

1. Trata-se de instituição sem fins lucrativos, cuja missão é o fomento e auxílio às micro e pequenas empresas, não podendo, suas ações, serem consideradas transações comerciais ou prestação de serviços, por representarem execução de sua missão institucional;
2. As receitas consideradas pela fiscalização em realidade são meros ingressos que transitaram pela sua contabilidade, mas que foram integralmente repassados para empresas promotoras de eventos de apoio às micro e pequenas empresas;
3. Requer perícia contábil para determinar as diferenças apontadas em decorrência da distinção entre ingressos e receitas;
4. Sendo sociedade civil sem fins lucrativos instituída sob a forma de serviço social autônomo, e que preenche os requisitos necessários para o gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c" da CF, bem como aqueles previstos no art. 14 do CTN, não há que se falar em tributação pela COFINS;
5. A multa aplicada ao lançamento tem caráter confiscatório.

A DRJ em Belém/PA julgou procedente o lançamento.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando as mesmas razões da inicial, acrescendo, ainda:

1. A forma utilizada pela fiscalização não é a mais correta pois se procedeu ao rateio das despesas e custos com base na receita tributável em relação à receita total, utilizando a forma de tributação de lucro real trimestral;
2. Os extratos bancários anteriores a 2001 não podem servir de base de cálculo para apuração de tributo, de acordo com a legislação de vigência à época dos fatos geradores (lei 9311/96).

É o relatório.

Voto

Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, Relatora

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Vale ressaltar que a contribuinte alterou a sua linha de defesa entre a fase impugnatória e a recursal, passando a alegar matérias que não foram argüidas na fase anterior, quais sejam: impossibilidade de utilização de extratos bancários e informações relativas à CPMF anteriores a 2001 para se exigir tributo devido; forma utilizada pela fiscalização para apuração do montante da contribuição devida; caráter dos ingressos de valores em sua contabilidade que não possuem características de receita. Tais matérias não podem ser conhecidas por este Colegiado, porquanto não haverem sido suscitadas na impugnação. Como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:

- relativas a direito superveniente,
- competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou
- por expressa autorização legal.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se ônus processual, pois, embora o ato possa ser praticado e é instituído a seu favor. Todavia, caso não seja praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de a praticá-lo posteriormente, ocorrendo o fenômeno processual denominado de preclusão.

Daí, não tendo a contribuinte deduzido a tempo, em primeira instância, as razões apresentadas na fase recursal, não se pode delas conhecer.

No que diz respeito ao mérito em si é preciso, primeiramente, definir-se a natureza jurídica da Cofins: se imposto ou contribuição.

Embora o art. 145 da CF/88 mencione apenas os impostos, contribuições de melhoria e taxas, o art. 149, caput, da mesma Constituição Federal/88 estabelece que a União

poderá instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e o parágrafo 1º deste artigo estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, a ser cobrada dos seus servidores, para o custeio de sistemas de previdência e assistência social.

Depreende-se daí que o legislador constituinte permitiu à União a instituição de contribuições sociais, não delimitando, inclusive, quantitativamente o número destas contribuições pelo fato de serem elas voltadas para ações estatais específicas, como instrumento de atuação do Estado, tanto que o produto da arrecadação é, necessariamente, vinculado aos objetivos da ação estatal. Ou seja, a contribuição se individualiza e se identifica não apenas pela natureza do fato gerador, mas pela vinculação entre a exação e o atendimento a um específico encargo estatal.

É de se observar, ainda, que embora a finalidade seja um traço fundamental das contribuições não significa que a simples existência de previsão de uma finalidade seja suficiente para que se possa instituir novas contribuições. As contribuições somente podem ser criadas em relação a finalidades previstas constitucionalmente e relativamente às quais a Constituição tenha autorizado a criação de contribuições, quais sejam, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O art. 195 da Lei Magna expressamente autorizou a instituição de novas contribuições destinadas a garantir ou expandir a seguridade social. Com fulcro neste mandamento constitucional é que foi instituída, em 1991, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, pela Lei Complementar nº 70/91.

Assim sendo é de se concluir que no sistema tributário brasileiro não existem apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria como alegou a recorrentes, mas, também, as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O imposto, segundo definição do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O fato impositivo não se refere a um comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, mas prendem-se a um fato, ato, situação, inerente a um particular, indicativos de sua capacidade contributiva.

Segundo Roque Carrazza in Curso de Direito Constitucional Tributário, “é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas”.

O Estado não oferece qualquer utilidade, comodidade ou serviço fruível, não havendo vinculação alguma entre o pressuposto de fato previsto na norma instituidora do imposto e a atuação estatal.

Carrazza ensina que :

(. . .) a Constituição, implicitamente, determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo direito privado, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes, e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta sim regida pelo Direito Público). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como hipótese de incidência de impostos o

fato de alguém (a) importar produtos; (b) exportar produtos; (c) auferir rendimentos; (d) praticar operações de crédito; (e) ser proprietário de imóvel rural; (f) praticar operação mercantil; (g) ser proprietário de veículo automotor; (h) ser proprietário de imóvel urbano; (i) prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza.

Acresce, ainda, o autor, que todos estes fatos tem a propriedade de revelar ou fazer presumir, em si mesmo, a capacidade econômica dos que os realizam, ou seja, são signos presuntivos de riqueza.

É de se verificar, portanto, que os impostos são tributos que gravam atos, fatos ou situações denotativas de riqueza do contribuinte, não sendo exigida qualquer participação do Estado nestes atos, fatos ou situações.

As contribuições, por sua vez, se caracterizam por estarem relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos, diferindo, portanto dos impostos. Outra característica marcante das contribuições sociais é o fato sua receita estar previa, expressa e inequivocamente destinada ao fim para o qual foi instituída.

Nas contribuições sociais, diferentemente dos demais tributos, é relevante para caracterizar a exação não só sua finalidade para a qual foi instituída, mas, também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.

Segundo José Eduardo Soares de Melo in “Contribuições Sociais no Sistema Tributário” “as linhas básicas das contribuições (no caso, as de natureza social, do art. 195) repousam na sua vinculação com a Seguridade Social, sendo desnecessário argumentar-se com a existência de elementos e situações financeiras”.

Embora a destinação, regra geral, não integre a definição do regime jurídico do tributo, quando valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa figura tributária, passa a representar critério hábil para distinguir essa figura de outras cujo perfil não apresente semelhante especificidade.

Assim sendo, a destinação específica das contribuições sociais e a destinação do seu produto não constituem, segundo a doutrina, regra orçamentária-financeira, como alega a recorrente, mas representa requisito imprescindível para a sua configuração.

Esposando este entendimento Hugo de Brito Machado afirma que:

Nada impede que o legislador colha elementos da Ciência das Finanças para melhor delinear o perfil das espécies de tributos. Assim, parece-nos que na verdade a Constituição Federal de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza específica, determinada pelos dois elementos conceituais acima indicados. São instituídas para atingir apenas aquelas pessoas ligadas por interesses profissionais ou econômicos, e a respectiva receita tem fim específico.

(...)

184

Tais contribuições caracterizam-se, portanto, simplesmente pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, item III, da CF.

Ou seja, nas contribuições especiais a própria competência legislativa tributária já nasce diretamente vinculada a um fim, eleito pela Constituição, e ao transformar a vinculação do produto da arrecadação em elemento distintivo da espécie tributária, tem-se nova dimensão do fenômeno imposto pela norma autorizadora (Carta Magna).

As contribuições sociais constituem, pois, tributos de características específicas, vinculados a despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar, ou não, atuação estatal.

Assim sendo, é de se concluir que a natureza jurídica da Cofins é a de contribuição social, diferindo dos impostos, previstos no art. 145 da CF/88. Entendimento este já externado pelo STF quando do julgamento do ADC nº 01-01/DF, de 01/12/93, no qual o Ministro Relator Moreira Alves expressamente se manifestou no sentido de considerar que “as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social tem natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”. (grifo nosso).

Existe ainda uma segunda questão acerca do fato de as contribuições sociais serem tributos ou não.

Segundo Geraldo Ataliba in Hipótese de Incidência Tributária, as contribuições são, conceitualmente, “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediante (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.

Ainda segundo aquele autor, a CF/88 caracteriza as contribuições como tributos, em razão da sua natureza (receitas derivadas, compulsórias) e por consubstanciarem princípios peculiares no regime jurídico dos tributos.

De acordo com diversos doutrinadores como Sacha Calmon, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem natureza jurídica de tributo, devendo a eles ser aplicada o princípio da anterioridade e da irretroatividade, dentre outros que regem o sistema tributário brasileiro.

Entretanto, outra corrente doutrinária, encabeçada por Ruy Barbosa Nogueira, admite que as contribuições são tributos, salvo as destinadas ao custeio da Assistência Social.

Luiz Melega explicita que “inúmeras outras restrições ou limitações que gravam os tributos não se aplicam às contribuições no regime instituído pela Carta Política de 1988, ainda que seja devido às peculiaridades características, que lhes impedem de produzir determinados efeitos, específicos dos tributos. Não se aplicariam às contribuições, nesta linha de raciocínio, as limitações do poder de tributar referidas nos incisos IV e V do art. 150 do Estatuto Político. E a do inciso IV, por ser específica dos impostos.” (grifo nosso)

Conclui, ainda o autor:

Não nos parece, por tudo quanto foi exposto, que se possa dar como certa a natureza tributária das contribuições na Carta Política de 5.10.1988. O tão-só fato de o legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos

tributos, não é suficiente para transformá-las em tributo. Esse fato é até uma indicação de que se quis negar-lhes a natureza tributaria. Também não parece decisiva a circunstancia de que algumas delas situarem-se no capítulo reservado ao "Sistema Tributário Nacional". Não haveria mesmo campo mais apropriado para inseri-las, já que se assemelhavam aos tributos no que respeita a certas exigências.

Segundo Hamilton Dias de Souza:

A contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador mas, sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por esta razão, aliadas à redação do art. 149 da CF, que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais a elas não se aplicam, parece-me que entre nós elas não foram tratadas como tributos.

Desta forma, considerando-se que a Cofins não possui natureza tributaria a ela não poderiam ser aplicadas as regras contidas no art. 150, inciso VI da CF/88 – imunidade, já que o texto constitucional manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, inciso III e 150, incisos I e III. As demais regras constitucionais, por conseguinte a ela não se aplicam.

Se, por outro lado, considerar-se a Cofins como tendo natureza tributaria, ela seria caracterizada como contribuição e não imposto, conforme já explicitado anteriormente, e, portanto, também não lhe seria aplicada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da CF/88, por se tratar de vedação específica de imposto.

Qualquer que seja, pois, o posicionamento acerca da natureza da Cofins, a conclusão é que a ela não se aplica a imunidade contida no dispositivo normativo do art. 150, inciso VI da CF/88.

Vale ressaltar que a contribuinte também não pode ser considerada entidade beneficente de assistência social, cuja tributação pela COFINS estaria imune pelo disposto no art. 195, § 7º da CF.

Segundo o art. 203 da CF são atividades de assistência social aquelas prestadas a quem dela necessitar, independente de contribuição à seguridade social referentes a: proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice; amparo a crianças e adolescentes carentes; promoção da integração no mercado de trabalho; habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência física e promoção de sua integração à vida comunitária; garantia de salário mínimo de benefício mensal a pessoa portadora de deficiência e idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

A contribuinte é instituição voltada para assistência de micro e pequenas empresas, não correspondendo, em absoluto, suas atividades às aquelas descritas acima como de

assistência social. Os pequenos e micro empresários não podem ser considerados como hipossuficientes e portanto necessitados do amparo da assistência social.

A realidade das micro e pequenas empresas foi contemplada no art. 179 da CF, que, por sua vez, não implica em imunidade das instituições que amparem tal segmento do setor empresarial como se fossem instituições de assistência social. Até porque não o são.

Quanto ao cumprimento dos requisitos contidos no art. 14 do CTN deixa-se de analisar pelas razões acima expostas: a contribuinte não é entidade de assistência social imune à COFINS nos moldes do art. 195 da CF, nem a imunidade prevista no art. 150 da CF há de ser aplicada às contribuições sociais, mas apenas aos impostos.

Quanto ao argumento de que os valores que ingressam em sua contabilidade não se constituem receita deve ser observado que a contribuinte, em realidade, deseja excluir da base de cálculo da contribuição valores relativos aos repasses às empresas por ela subcontratadas para prestar cursos e realizar eventos. Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não cumulatividade à COFINS. 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 conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – “Receitas e Despesas/Resultado”, é que *“receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos¹, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido”*.

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

“Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...”

As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

(. . .)

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.”

¹ A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido.

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

“Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento numero 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o “fluxo de concretização” fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita . . .”.

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos – ativos e passivos, exatamente o que se denomina de “patrimônio líquido”. Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

A definição do que seja “receita” foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

“Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de “receita”, muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de “entrada financeira”, sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

134

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "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". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Segundo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reproduzível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributário".

Verifica-se daí que, mesmo considerando o disposto na LC 70/91, ou seja, considerando-se o conceito de faturamento, o que se verifica é que as receitas consideradas pela fiscalização foram exatamente aquelas decorrentes de atividades próprias, de caráter contraprestacional realizadas pela contribuinte, tais como cursos, treinamentos, palestras, etc.

Se para realizar tais eventos a contribuinte sub-contrata outras empresas e para estas repassa parte do que lhe foi pago representam tais repasses custos que não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

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 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 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 nos pagamentos de serviços utilizados na consecução dos seus objetivos sociais, 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 COFINS, incidente sobre a receita bruta.

Vale ressaltar que a fiscalização tratou a parcela da receita decorrente das contribuições para fiscais como imunes, considerando, portanto, os devidos reflexos desta imunidade nos resultados apurados.

Aqui vale dizer da desnecessidade da perícia suscitada uma vez que os ingressos que não correspondem a receitas efetivas da contribuinte (contribuições para fiscais) já foram consideradas pela fiscalização. Os demais ingressos financeiros como se disse, representam sim receitas da contribuinte, ainda que parte deles seja repassado para outras empresas contratadas pela recorrente para prestarem serviços de cursos, eventos, palestras, etc. às micro e pequenas empresas.

Cumprido, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

134

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

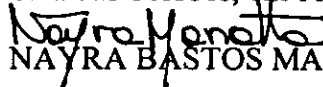
Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Desta forma voto por não conhecer das matérias preclusas, e, em relação às matérias conhecidas por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2009


NAYRA BASTOS MANATTA