



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
229

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

Recorrente : AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A  
Recorrida : DRJ em Fortaleza-CE

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. REJEIÇÃO.** Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

**COFINS. DECADÊNCIA.** O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

**BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS NÃO COMPROVADA. INCLUSÃO.** A definição de faturamento ou receita bruta para fins tributários, base de cálculo da COFINS e do PIS, após a Lei nº 9.718/98 equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, somado às demais receitas. Nestas se incluem os valores que, embora contabilizados como recuperação de despesas, carecem de comprovação quanto à identificação das despesas.

**BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÕES POR REPARAÇÃO DE DANO. NÃO INCLUSÃO.** Os valores de apólices de seguro, quando recebidos como indenizações por reparação de dano, não são considerados como receita, para fins de base de cálculo da COFINS e do PIS Faturamento.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AGRIPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; II) por maioria de votos, em rejeitar a decadência. Vencido o Conselheiro Valdemar; e III) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 29, 01, 09

  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Sape 91650



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.  
230  
#

Processo n<sup>o</sup> : 10830.006014/2004-03  
Recurso n<sup>o</sup> : 129.718  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-11.769

*Antonio Bezerra Neto*  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

*Emanuel Carlos Dantas de Assis*  
Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Roberto Velloso (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.  
Ecd/aal

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 01, 09  
*MC*  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 10830.006014/2004-03  
Recurso n<sup>o</sup> : 129.718  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 01, 09  
Marilda Curêmo de Oliveira  
Mat. SIAPE 81650

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl. 231

Recorrente : AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A

## RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 09/24, com ciência em 06/07/2004, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração compreendidos entre 03/1999 e 01/2004, no valor total de R\$ 333.845,93, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Conforme a descrição dos fatos, no procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os montantes declarados/pagos e os escriturados, decorrentes, basicamente, da não inclusão na base de cálculo da Contribuição dos valores da Conta 325 – OUTRAS RECEITAS, subitens Despesas Recuperadas e Sinistro, considerados pela fiscalização como representando ingresso de novas receitas.

Inconformado com a exigência, a atuada argúi o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo por bem resumir as alegações (fls. 203/204):

- preliminarmente o contribuinte suscita a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, pois na folha de descrição dos fatos e enquadramento legal está simplesmente dito que as divergências entre o valor escriturado e o declarado/pago de Cofins referem-se basicamente à não inclusão, em sua base de cálculo, dos valores constantes na Conta 325 – OUTRAS RECEITAS, sub itens Despesas Recuperadas e Sinistro, considerados como representando ingresso de novas receitas;
- a fiscalização, ao deixar de lavrar o Termo de Verificação Fiscal, discriminando os valores de Despesas Recuperadas e Sinistro, impossibilitou à impugnante a elaboração da contestação para cada item da suposta receita;
- o auto de infração não encontra amparo legal, porque as despesas recuperadas e os recebimentos de seguros por sinistros não são receitas computáveis na base de cálculo da Cofins. As despesas recuperadas, pela própria nomenclatura, não são receitas. Elas entram na determinação do lucro real apenas para anular as despesas deduzidas anteriormente;
- a Receita Federal expediu o Ato Declaratório Interpretativo n<sup>o</sup> 25, de 24/12/2003, esclarecendo no seu artigo 2<sup>o</sup> que não há incidência da Cofins e do PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Trata-se de despesa recuperada, porque tributo é despesa. O entendimento da Receita Federal aplica-se para quaisquer tipos de despesas recuperadas;
- os valores recebidos de companhias seguradoras a título de indenização por sinistros, inclusive decorrente de mercadorias em trânsito, não constituem receitas tributáveis pela Cofins. A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação expediu a Decisão n<sup>o</sup> 8, de 05/06/2000, esclarecendo que não se sujeitam à incidência do imposto de renda as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais. Pela consulta, indenização para reparar danos patrimoniais não é receita e com isso não é tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- o § 5<sup>o</sup> do art. 70 da Lei n<sup>o</sup> 9.430, de 1996, também isenta da tributação na fonte sobre as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais por considerar que indenizações não são receitas.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 01, 09  
Marilda Curcio de Oliveira  
Mat. Siape 91850

2º CC-MF  
Fl.  
238

A 4ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 201/210, julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento, por considerar que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, e o contribuinte o entendeu perfeitamente, contestando-o sem qualquer prejuízo à sua defesa.

No tocante à base de cálculo, considerou que à luz da Lei nº 9.718/98 as recuperações de despesas e as indenizações de sinistro a integram.

Reportando-se ao inc. III do art. 44 da Lei nº 4.506/64<sup>1</sup>, base legal do inc. II do art. 392 do Decreto nº 3.000<sup>2</sup> (Regulamento do Imposto de Renda), segundo o qual integram a receita bruta operacional as “recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões”, aduz que aludidas receitas operacionais são adicionadas à base de cálculo das contribuições em tela e só seriam dedutíveis se lei assim as excluísse.

Também por ausência de previsão legal, reputa não excluídas ou não dedutíveis os valores de indenização de seguros. Em favor de sua interpretação menciona as Soluções de Consulta nºs 11, de 2002 (DOU de 12/03/2002), da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, e 75, de 20 de março de 2001, da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal.

O Recurso Voluntário de fls. 215/221, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, ratificando as alegações da impugnação com acréscimos.

Afirma que nas indenizações de seguro não há qualquer acréscimo patrimonial, sejam elas recebidas em função de sinistro de bens registrados no ativo circulante ou no permanente.

Quanto à recuperação de despesas, alega que seus valores referem-se, substancialmente, à recuperação de tributos.

<sup>1</sup> Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

<sup>2</sup> Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

- I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);
- II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);
- III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

2ª CC MF  
FI  
233  
JL

Às fls 222/227 dão conta do arrolamento de bens regular  
É o relatório

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 29 / 01 / 09  
  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Slare 91650



Processo n<sup>º</sup> : 10830.006014/2004-03  
Recurso n<sup>º</sup> : 129.718  
Acórdão n<sup>º</sup> : 203-11.769

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

De início ressalto não poder considerar, nesta oportunidade, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

Como a inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

Até lá os litígios envolvendo o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pela Lei nº 9.718/98, hão de ser dirimidos por esta instância administrativa sem levar em conta a inconstitucionalidade decretada pelo STF.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO: REJEIÇÃO**

Preliminarmente rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, levando em conta que o Auto de Infração atende plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72: foi lavrado por servidor competente, possui todos os elementos exigidos, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato.

O lançamento decorre de divergências entre os montantes declarados/pagos e os escriturados, por ter a fiscalização considerado como ingresso de novas receitas os "valores constantes na conta 325 – OUTRAS RECEITAS, sub itens (*sic*) Despesas Recuperadas e Sinistro", tal como informado na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais do Auto de Infração.

Esses dois subitens estão identificados com exatidão nos balancetes acostados aos autos, sob os títulos "DESPESAS RECUPERA" e "SINISTRO", cabendo destacar que os valores dos outros subitens ("RECUPERAÇÃO DE TR", "REVERSÃO DA PROV." e "REC.DESP.INSS/SAL") não foram computados pela Auditora-Fiscal atuante.

Assim, e ao contrário do que aduz a recorrente, restou caracterizada com exatidão o descumprimento da obrigação principal, na ótica da fiscalização. Inexiste qualquer dúvida quanto ao pressuposto fático da exação considerado pela fiscalização, sendo que o enquadramento legal também consta do Auto de Infração.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 01, 09  
Marilce Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/01/09  
Marilda C. de Oliveira  
Mat. Siape 91650

2º CC-MF  
Fl. 935

## DECADÊNCIA DA COFINS: DEZ ANOS, A CONTAR DE CADA FATO GERADOR

Embora não argüida, trato agora da decadência, por saber de divergência existente nesta Terceira Câmara e por ser matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 06/07/2004, e o período de apuração mais antigo é 03/1999, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal: . . .

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,<sup>3</sup> filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,<sup>4</sup> que

<sup>3</sup> No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830. de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

2º CC-MF  
Fl. 236

entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa homologa um valor zero, ou uma restituição, evidente que não está homologando pagamento. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o

---

Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

<sup>4</sup> José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilde Curcio de Oliveira  
Mat. Siapa 91850

2º CC-MF  
Fl.  
237

prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

*... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.*

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

*É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.*

*Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.*

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.*

*Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).*

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilde Casarino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91850

2º CC-MF  
Fl.  
239

finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",<sup>5</sup> e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência

<sup>5</sup> Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilide Cursini de Oliveira  
Mat. Siage 91650

2º CC-MF  
Fl.  
289  
#

social;<sup>6</sup> o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

*Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, "O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."*

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

## RECUPERAÇÃO DE DESPESAS: INCLUSÃO NA BASE DE BÁLCULO

Doravante trato do cerne do litígio, de modo a concluir que a Contribuição incide sobre os valores de recuperação de despesas, mas não sobre os de indenizações de seguro por reparação de dano.

A Constituição, no seu art. 195, I, "b", estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a "receita ou faturamento" (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo "faturamento", ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, matéria afeta ao Judiciário), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

<sup>6</sup> Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilde Cursi de Oliveira  
Mat. Siape 91650

2º CC-MF  
Fl.  
240

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a “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.” (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

*Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).”*

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”.

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Na situação dos autos, os valores do subitem recuperação de despesas, que integra a conta OUTRAS RECEITAS, compõem o faturamento ou receita bruta tal como definido pela Lei nº 9.718/98. A um, porque tais valores são inconfundíveis com a repetição (ou recuperação) de tributos, por pagamento indevido ou a maior, e a dois porque a recorrente, em nenhum momento, nem ao menos demonstrou que se trata, realmente, de recuperação de custos ou despesas.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 09  
Marilda Custódio de Oliveira  
Met. Siape 91650

2º CC-MF  
Fl.  
244

Pelo contrário: tanto na impugnação como neste Recurso dá a entender que o subitem recuperação de despesas englobaria a recuperação de tributos, quando os autos demonstram o contrário. Fossem os valores tributados advindos decorrentes de repetição de indébito, caberia a exclusão. Neste sentido - e a despeito de Soluções de Consulta em contrário, mencionadas pela DRJ -, o item 2 do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24/12/2003.

Todavia, e como já mencionado acima no tópico relativo à preliminar, nos balancetes acostados aos autos resta claro que a conta 325-OUTRAS RECEITAS é composta de vários subitens, sendo que dentre eles a fiscalização só tributou dois: "SINISTRO" e "DESPESAS RECUPERA".

Os demais, incluindo o subitem "RECUPERAÇÃO DE TR", não foram computados na base de cálculo. Prova disto é que é que o valor expressivo de R\$ 1.431.600,00, em março de 2004 (ver fl. 156), não compôs a base de cálculo da COFINS apurada pela Auditora-Fiscal atuante.

Outrossim, para que se cogitasse da possibilidade de dedução de recuperação de despesas necessário seria que a recorrente tivesse identificado a que despesas se referem os valores, bem como comprovasse, se fosse o caso, que houve rateio dessas despesas, em razão de atividades econômicas compartilhadas. Em havendo rateio, devia ser demonstrado, ainda, que foi preservada a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas ou pessoas envolvidas.

Como nada disto foi comprovado, a arguição genérica da recorrente não lhe ampara, devendo ser mantidos na base de cálculo da Contribuição os valores contabilizados a título de recuperação de despesas.

#### **INDENIZAÇÕES DE SEGURO POR REPARAÇÃO DE DANO: NÃO INCLUSÃO**

No tocante às indenizações de seguro, relativas a reparações de dano em virtude de sinistros ocorridos com bens do ativo permanente ou do ativo circulante, considero que estão excluídas da base de cálculo do PIS Faturamento e da COFINS, mesmo após a Lei nº 9.718/98.

Como se sabe, as indenizações, grosso modo, podem cobrir danos emergentes ou lucros cessantes. As primeiras, por danos emergentes, visam exclusivamente repor um bem destruído ou reparar um danificado, até o limite fixado em condenação judicial ou contrato de seguro. Por "substituírem" o bem destruído ou danificado, não implicam em aumento de patrimônio, sendo deste modo intributáveis. Já as indenizações por lucros cessantes, ao contrário, têm caráter acumulativo, isto é, implicam em aumento do patrimônio do beneficiário, pois ao invés de "substituírem" patrimônio destruído ou danificado, "entram no lugar" de uma outra receita que seria recebida futuramente.

Se na hipótese de lucros cessantes a receita não recebida e substituída pela indenização seria tributável, o valor da reparação também deverá ser. Numa ou noutra situação haverá acréscimo patrimonial, será auferida receita. Daí a tributação. Já na reparação por dano, por inexistir hipótese acréscimo patrimonial, não deve incidir a tributação.

Acerca da diferença entre as indenizações por danos emergentes e por lucros cessantes, cabe transcrever parte do voto do notável tributarista, então Ministro Hugo Machado, por ocasião do julgamento da Apelação Cível nº 64.658/MG, no extinto Tribunal Federal de Recursos. *In verbis*:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006014/2004-03  
Recurso nº : 129.718  
Acórdão nº : 203-11.769

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 29/01/09

Marilce Cursino de Oliveira  
Mat. Siage 91650

2º CC-MF

Fl.  
249

*"O simples fato de ser a quantia recebida como uma indenização, é insuficiente para determinar sua exclusão do conceito jurídico fiscal de renda. Uma indenização destinada a cobrir um custo, ou uma despesa, objeto de registro contábil, simplesmente repõe o resultado operacional da empresa na situação que estaria se não ocorrido tal custo, ou despesa. Corresponde a um estorno do registro contábil do custo, ou despesa, anulando os efeitos na determinação do resultado que afinal servirá de base para o cálculo do Imposto Renda. Neste caso, a indenização é simples recuperação de custo, ou de despesa, e se não for como tal escriturada, deve ser adicionada ao lucro para fins de tributação.*

*Pode ocorrer também que uma indenização diga respeito a lucros cessantes, que em princípio não são objeto de registro contábil. Neste caso deve ser escriturada como receita, pois seu valor há de participar, positivamente, na formação do resultado, sendo irrelevante a não escrituração do 'prejuízo', vale dizer, daquilo que a empresa deixou de ganhar, que se designa pela expressão lucros cessantes."*

Como as indenizações em tela se enquadram como reparatórias, posto que recebidas em função de sinistro de bens registrados no ativo circulante ou no permanente, devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição. Tal exclusão fica limitada ao valor escriturado do bem reparado, no momento do sinistro. Assim, do valor total de aquisição devem ser deduzidas as depreciações já realizadas, de modo a limitar a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao montante residual do bem sinistrado.

## CONCLUSÃO

Destarte, e considerando que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não pode afastado por este Tribunal administrativo, apesar da inconstitucionalidade decretada na via incidental pelo STF, cabe manter a incidência da Contribuição sobre os valores das recuperações de despesas.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e a decadência, esta apreciada de ofício, e dou provimento parcial ao Recurso para excluir da base de cálculo da Contribuição os valores de indenizações de seguro por reparação de dano, até os montantes dos bens sinistrados, conforme registrado no ativo, deduzidos os valores de depreciação.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS