



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

Processo nº 10380.006014/2004-03
Recurso nº 229.718 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.182 – 3ª Turma
Sessão de 05 de fevereiro de 2013
Matéria AI - Cofins bc - Recuperação de despesas
Recorrente NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2004

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 Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial, para excluir da base de cálculo a recuperação de custos até a entrada em vigor da Lei nº 10.833/2004. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento integral.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Antônio Lisboa Cardoso e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Os fatos foram assim narrados no acórdão recorrido:

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 autuada 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 a não inclusão, em sua base de cálculo, dos valores constantes na Conta 325 – OUTRAS RECEITAS, subitens 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 nº 25, de 24/12/2003, esclarecendo no seu artigo 2º 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 nº 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 § 5º do art. 70 da Lei nº 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.

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 4.506/64¹, base legal do inc. II do art. 392 do Decreto nº 3.000² (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

¹ **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.

² **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).

adicionadas à base de cálculo das contribuições em tela e só seriam dedutíveis se lei assim as excluisse.

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.

As fls. 222/227 dão conta do arrolamento de bens regular.

Julgando o feito, a câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

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 N° 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.

Regularmente intimada, a PGFN apresentou recurso especial de divergência, o qual não logrou seguimento, conforme despacho de fls. 273/274. Cientificada desse despacho, a Fazenda Nacional não apresentou agravo de reexame.

Ao seu turno, o sujeito passivo também apresentou recurso especial, onde defende a não inclusão na base de cálculo da contribuição dos valores pertinentes à recuperação de despesas, por entender aplicável ao caso decisão do STF que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Por meio do despacho de fl. 399, o apelo do sujeito passivo foi admitido.

Contrarrazões vieram às fls. 402 a 407.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

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 denominada recuperação de despesas devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS, como defende o Sujeito Passivo em seu recurso especial ou se deve ser mantido, como postula a Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

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 Ataliba³, 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

³ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

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 BALEIRO, ao analisar o que se deve entender por receitas, assim conclui:

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 objeto dos recursos ora sob exame, são ingressos que se incorporam ao patrimônio da pessoa jurídica, sem implicar em contrapartida, reserva, ou condições ou correspondência em seu passivo.

De outro lado, os ingressos relativos a operações que comumente tem-se denominado de recuperação de despesas, a exemplo dos impostos indiretos como IPI e ICMS que são recuperáveis, legalmente, são considerados receitas, a teor do disposto do art. 44, inciso III, da Lei 4.506/1964:

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; Negritei.

Assim, seja porque esses valores são incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, seja porque são considerados como recuperação de custos, tais valores constituem receita da pessoa jurídica.

Resta então determinar se tal receita poderia 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 §⁴ 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

⁴ 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.

das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas acima mencionadas, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. 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, 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 viger 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 correspondentes às recuperações de custos (de despesas), 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.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apresentado pelo sujeito passivo para determinar a exclusão da base de cálculo da COFINS, dos valores correspondentes à conta 325 (outras receitas) referente às recuperações de despesas, relativo a períodos de apuração anteriores a fevereiro de 2004, e incluir para os períodos iniciados a partir desse mês, inclusive.

Henrique Pinheiro Torres