



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo n° 10380.016295/00-08
Recurso n° 201-118.737 Especial do Procurador
Matéria COFINS
Acórdão n° 02-03.635
Sessão de 25 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KL SERVIÇOS E ENGENHARIA SC LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/06/2000

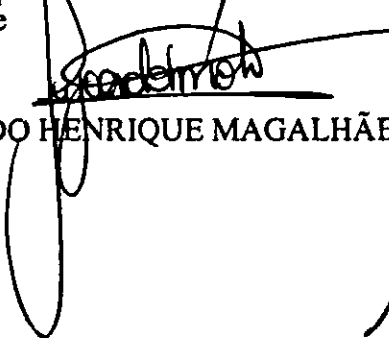
COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. As exclusões da base de cálculo da COFINS, procedidas pelos contribuintes com esteio no artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, não se revestem de legalidade, uma vez que amparadas por norma expressamente de eficácia limitada, desprovida do caráter auto-aplicável, tendo em vista estar condicionada a posterior ato normativo regulamentador, conforme se extrai do seu próprio bojo. Inexistindo norma regulamentadora durante o interstício entre a sua edição e revogação, pela Medida Provisória nº 1991-18/2000, aludido dispositivo legal quedou-se sem eficácia no mundo jurídico.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial. Ausentes momentânea e justificadamente, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Leonardo Siade Manzan, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Relator

FORMALIZADO EM: 21 JAN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire e Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto convocado).



Relatório

KL SERVIÇOS E ENGENHARIA SC LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 10/10/2000, exigindo-lhe crédito tributário concernente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, em relação ao período de 01/03/1996 a 30/06/2000, conforme peça inaugural do feito, às fls. 04/07, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Fortaleza/CE nº 782/2001, às fls. 314/322, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª Câmara, em 26/02/2003, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 201-76.766, sintetizados na seguinte ementa:

"COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXCLUSÃO DE RECEITAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III.

Não se trata exatamente de não-cumulatividade do tributo, mas de exclusão dos valores que concorreram para o faturamento. O que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, autorizou foi a exclusão da base de cálculo daqueles valores que são computados como receita, mas em verdade não compõem o faturamento porque para ele concorrem, sendo em seguida transferidos para outra pessoa jurídica.

Recurso provido em parte"

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 380/384, com esteio no artigo 32, inciso I, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:



2

Inicialmente, requer seja conhecido seu recurso especial, uma vez observados os requisitos para tanto, eis que inexistente consenso quanto a correta aplicação da legislação entre os Conselheiros da 1ª Câmara do 2º Conselho, devendo referida matéria ser pacificada na CSRF com a finalidade de se atingir a segurança jurídica, sobretudo quando comprovada a contrariedade à lei a seguir demonstrada.

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender que, ao acolher o pleito da contribuinte em relação à exclusão da base de cálculo da COFINS de receita de terceiros e a estes transferida, malferiu o disposto nos artigos 2º e 3º, §§ 1º e 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, c/c artigo 279, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, os quais contemplam a conceituação de *faturamento*, base de cálculo do tributo ora exigido.

Assevera que o inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, elenca **taxativamente** em quais hipóteses são excluídas a receita bruta, não trazendo em seu bojo a situação *sub examine*.

Sustenta que o artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, admitia a exclusão da base de cálculo da COFINS, *os valores recebidos e transferidos para outra pessoa jurídica*, determinando o cumprimento de normas regulamentadoras. Porém, infere que nunca foram editadas tais normas, fazendo com que referido dispositivo legal (que teve vida curta) não tivesse gerado quaisquer efeitos, eis que não fora concebido com natureza auto-aplicável.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, aduzindo para tanto que as hipóteses taxativas da exclusão da base de cálculo da COFINS não comportam interpretações extensivas, de maneira a acobertar valores desembolsados para pagamento de terceiros que realizam serviços em nome da recorrente, tendo em vista não ser sua receita, mas, sim, de terceiro.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da 1ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar, em tese, a contrariedade à lei argüida, consoante Despacho nº 201-150, às fls. 386/387.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 403/408, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação legislação de regência e jurisprudência acobertando sua pretensão.

É o Relatório.



3

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 1ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, trata-se de Auto de Infração exigindo crédito tributário concernente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, em relação ao período de 01/03/1996 a 30/06/2000, decorrente de glosa de exclusões procedidas pela contribuinte, com arrimo no inciso III, § 2º, artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, a pretexto de inexistência de dispositivo legal válido amparando o procedimento adotado pela autuada.

Com efeito, a contribuinte não considerou como integrante da base de cálculo da COFINS, os valores repassados a outras pessoas jurídicas, a partir de subcontratações de serviços realizadas pela empresa.

A Câmara recorrida, à sua maioria, acolhendo o pleito da contribuinte, entendeu por bem dar provimento parcial ao recurso voluntário, adotando o entendimento de que com a edição/vigência do artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, tornou-se possível excluir da base de cálculo da COFINS as importâncias, computadas como receita, transferidas a outras pessoas jurídicas.

A corroborar esse entendimento, asseverou, ainda, que a revogação do dispositivo legal supra pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, somente produziu efeitos a partir de 90 (noventa) dias de sua publicação, oportunidade em que os valores repassados a outras pessoas jurídicas passaram a integrar a base de cálculo da COFINS.

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional, pretende seja reformado o Acórdão recorrido, aduzindo para tanto que as razões de decidir levadas a efeito pela Câmara recorrida contrariaram a legislação de regência, especialmente os artigos 2º e 3º, §§ 1º e 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, c/c artigo 279, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, os quais contemplam a conceituação de *faturamento*, base de cálculo do tributo ora exigido.

Em defesa de sua pretensão, a nobre representante da PFN, infere que o artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, dependia de regulamentação conforme se extrai do seu próprio bojo, não sendo, portanto, auto-aplicável, impondo seja mantida a autuação, uma vez que aludido dispositivo legal fora extirpado do ordenamento jurídico pela MP nº 1.991-18/2000, antes de qualquer regulamentação em norma apropriada, não produzindo, assim, efeitos legais no mundo jurídico.

Não obstante as substanciais alegações de fato e de direito constantes do Acórdão recorrido, bem como as contra-razões da contribuinte, em defesa da manutenção do *decisum* guerreado, o inconformismo da ora recorrente merece prosperar, senão vejamos.



Com efeito, após muitas discussões a propósito da matéria posta nos autos, o Segundo Conselho de Contribuintes, adotando jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça, firmou o entendimento de que o artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, não produziu qualquer efeito jurídico, eis que revogado antes da edição de normas que o regulamentasse, condição *sine qua non* à sua aplicabilidade.

Em outras palavras, considerando que referido dispositivo legal não é auto-aplicável, somente com a edição de normas regulamentadoras, passaria a produzir efeitos no ordenamento jurídico. Como tal regulamentação não ocorreu, não se pode atribuir validade à exclusão procedida nos seus termos.

A respeito da matéria, peço vênica para transcrever excerto do voto da lavra do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, exarado nos autos do Recurso nº 129.742, Acórdão nº 204-00.911, adotando-o como razões de decidir, *in verbis*:

"[...]"

Como apontado no relatório, o recurso se sustenta fundamentalmente em duas teses. Embora apresentadas em ordem inversa, cumpre começar a análise pelo segundo ponto, dado que se refere ao primeiro intervalo da autuação (fevereiro de 1999 a julho de 2000).

Diz ele respeito ao suposto caráter auto-aplicável do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, fulcro da autuação. Entende a recorrente que o dispositivo já traz em si todos os elementos necessários à sua imediata aplicação, sendo totalmente desnecessária sua regulamentação, que se deveria restringir a "procedimentos instrumentais relativos a obrigações acessórias ...".

*Não nos sensibilizamos com tal argumento. É que aquele dispositivo autoriza a exclusão de valores registrados como receita **transferidos** a terceiros. A pergunta que se impõe de imediato é: o que são tais valores? Basta à empresa contabilizar saídas de caixa como transferência de receita para que os possa deduzir?*

A figura da transferência de receita não é nem de longe algo corriqueiro. Muito mais comum é o pagamento de custos ou despesas necessários ao exercício da atividade. Ocorre que, em sentido lato, mesmo estes últimos podem ser considerados como "transferência de receita", na medida em que, via de regra, primeiro são recebidos, contabilizados como tal, e somente depois são destinados aos fornecedores. Qual o critério distintivo, pois, a autorizar a exclusão de alguns e a não exclusão de outros? Podemos antever apenas exemplos.

Em nossa prática fiscalizatória já nos deparamos com situação que se aplica perfeitamente à matéria. Trata-se do chamado fundo de equalização de tarifas relativo ao serviço municipal de transporte coletivo de passageiros. Nestes casos, aquelas empresas que operam linhas de menores custos repassam uma parte de suas receitas àquelas que operam linhas mais custosas. A obrigação lhes é imposta pelo Poder concedente, com vistas a uniformizar o valor da tarifa cobrado.



Pois bem, não há dúvida de que para a empresa obrigada a transferir, esses valores são receitas no melhor sentido técnico (contábil) da palavra. Não menos indubitável, porém, que a empresa não se beneficia em nada desse valor. De todo justo, por conseguinte, que não seja tributada sobre uma receita que de fato não lhe pertence.

Por que dizemos que esse é um exemplo perfeito do que, em nosso entender, pretendeu o legislador no caso do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98? Por que se trata de "transferência de receitas" e não de pagamento de custos ou despesas? Pelo simples fato de que nenhum serviço é prestado às repassadoras pelas empresas receptoras do valor. A obrigação que aquelas assumem decorre exclusivamente de diretriz do ente concedente do serviço.

Muito bem, num exercício de "achismo" e trabalhando por analogia, visto que a ciência contábil não define o que sejam transferências de receitas, nem a legislação do Imposto de Renda trata dessa figura, entendemos que sua aplicação restringir-se-ia aos casos em que o repasse dos valores esteja integralmente dissociado de qualquer contraprestação em bens ou serviços por parte daquela PJ que recebe os valores transferidos àquela que lhes repassa.

Adotando esse critério distintivo, parece-nos também estreme de dúvidas que a situação das empresas que operam planos de assistência à saúde não se enquadra na norma. É que, diferentemente do que afirma o recurso, tais empresas não são meras agenciadoras. Se fossem, válido o argumento de que receberiam apenas uma "comissão" decorrente do serviço de "aproximar", tal qual um corretor, médico e paciente. Longe disso, porém!

Tais empresas, com efeito, recebem de seus clientes (os segurados) um valor mensal contratualmente definido; tal valor não varia segundo haja ou não prestação de atendimento. Essas são as suas receitas. Elas em nada dependem dos custos efetivamente acarretados pelo segurado, dependem unicamente de critérios atuariais que lhe fixam o montante a pagar mensalmente.

A parte disso, mantêm um quadro técnico habilitado a prestar aos seus clientes (os segurados) os atendimentos previstos no contrato. Àqueles, pagam pelos atendimentos efetivamente prestados, na proporção destes, segundo contrato que com ele, corpo técnico, igualmente firmaram. Assim o fazem por não estarem elas próprias habilitadas tecnicamente a prestar diretamente o serviço que contrataram com os seus clientes. São, assim, os médicos e demais profissionais prestadores dos serviços verdadeiros fornecedores do serviço que a empresa administradora "vende" aos seus clientes.

Não vemos diferença significativa entre essa atuação e a de uma empresa que monte um serviço médico para os seus empregados: embora o serviço seja prestado a estes, quem paga é a empresa, com quem o médico mantém contrato. Mesmo que o seu pagamento seja condicionado ao efetivo atendimento e a ele proporcional não há repasse de valores pela empresa que o contrata: ela registra tais valores como despesas suas. Do mesmo modo devem fazer as administradoras de planos de saúde.



Tal interpretação é confirmada pelo fato de que o segurado, pelo menos quando usa o quadro técnico disponibilizado pela administradora, nada paga ao profissional que lhe presta o atendimento, de vez que, com ele, não mantém qualquer contrato de prestação de serviço. Este, aliás é terminantemente proibido de cobrar do segurado, sob pena, em muitos casos, inclusive de rompimento do contrato pela administradora.

Ora se não há contrato algum entre o segurado e o profissional; se o há entre este e a seguradora, bem como entre esta e o segurado, de nenhuma forma se pode falar em intermediação.

Assim, do que se trata aqui é meramente de receitas (contribuições mensais dos segurados) e custos (pagamentos aos profissionais habilitados). De transferência de receitas não se cuida.

Mas essa é apenas uma (ainda que, ao nosso juízo, a melhor) dentre muitas interpretações. Situações há, é certo, que, embora não se enquadrem perfeitamente nesse requisito, também se caracterizam pelo não aproveitamento do recurso ingressado por aquele que promoveu a sua cobrança, a exemplo das diversas sub-contratações, sub-empregadas e que tais. Estariam tais situações igualmente contempladas pelo dispositivo? Somente a regulamentação definiria.

É dessa incerteza que avulta a necessidade de regulamentação em cujos termos cinja-se a aplicação da norma, sob pena de o dispositivo prestar-se por inteiro à instituição da sistemática da não-cumulatividade à contribuição, a qual passaria a incidir sobre algo próximo do conceito contábil de lucro bruto e não sobre as receitas, como pretendeu a Lei nº 9.718/98.

Dessarte, ainda que se entenda auto-aplicável, o dispositivo legal não se aplica à empresa ora recorrente, desde que se adote como critério delimitador do conceito de "transferência de receitas" aquele acima apontado.

De qualquer modo, como expressamente reconhecido pela empresa em seu recurso, o dispositivo foi expressamente revogado, a partir de 1º de julho de 2000, por força do disposto no art. 47 da MP 1991-18/2000. Não tendo sido editada a norma regulamentadora expressamente nele requerida, entendemos que o dispositivo não cobrou eficácia, sendo vedado a este Conselho suprir, qual legislador, a lacuna do texto quanto ao exato conceito de transferência de receitas nele mencionado. [...] (Quarta Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 129.742, Processo nº 10735.002085/2003-81 – Acórdão nº 204-00911, Sessão de 25/01/2006, Unânime)

Aliás, como mencionado alhures, a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes oferece proteção ao pleito da recorrente, confirmando o entendimento acima esposado, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:



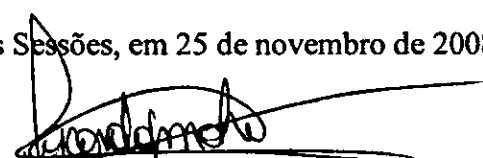
"PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. A exclusão prevista no inciso III do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, tinha aplicação condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo. Não ocorrendo tal regulamentação a norma quedou-se ineficaz, até sua revogação pela Medida Provisória nº 2.113-26, de 27 de dezembro de 2000, conforme jurisprudência do STJ. Recurso negado." (Terceira Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 126.382, Processo nº 10980.008689/00-70 – Acórdão nº 203-10.849, Sessão de 28/03/2006, Unânime)

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. A exclusão da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social estabelecida no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 dependia de regulamentação pelo Poder Executivo, como expressamente definido no próprio dispositivo. Apenas caberia auto-aplicá-lo àqueles casos em que não haja contraprestação por parte da pessoa jurídica recebedora dos valores transferidos àquela que faz a transferência. Se houver, trata-se apenas de custos, e não de transferência de receitas. COMPENSAÇÃO. A restituição de indébito fiscal relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, cumulada com a compensação de créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito. Recurso negado." (Quarta Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 130.081, Processo nº 10140.003135/2002-56 – Acórdão nº 204-00677, Sessão de 20/10/2005, Unânime)

Na esteira desse raciocínio, merece reforma o Acórdão recorrido, tendo em vista que o entendimento levado a efeito por ocasião do julgamento encontra-se escorado em dispositivo legal (artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98) de eficácia limitada, sem o caráter auto-aplicável, o qual necessitava de normas de regulamentação para produzir efeitos, o que não veio a ocorrer antes de sua revogação pela MP nº 1991-18/2000.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões de fato e de direito encimadas.

Sala das Sessões, em 25 de novembro de 2008


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA