

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

Processo nº 10510.001344/2004-71
Recurso nº 255.560 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.191 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria COFINS / PIS-PASEP
Recorrente EMPRESA MUNICIPAL DE URBANIZAÇÃO - EMURB
Recorrida DRJ-SALVADOR-BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000, 01/02/2001 a 31/03/2001, 01/05/2001 a 31/10/2001, 01/12/2001 a 31/03/2002, 01/05/2002 a 31/07/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 31/12/2002, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/07/2003 a 30/11/2003

IMUNIDADE RECÍPROCA. ARTIGO 150, VI, “A” DA CF. EMPRESAS PÚBLICAS. REGIME JURÍDICO. ABRANGÊNCIA RESTRITA A “IMPOSTOS”.

As empresas públicas fruem da imunidade recíproca prevista pelo artigo 150, VI, *a* da CF, no que se refere ao patrimônio, bens ou serviços vocacionados ao empreendimento de atividades que lhe delega o Poder Público, sejam elas serviços públicos ou o exercício do Poder de Polícia. A abrangência objetiva da imunidade, todavia, se restringe aos impostos, não se aplicando às taxas ou às contribuições sociais, inclusive as destinadas à Seguridade Social.

CONVÊNIOS CELEBRADOS COM O PODER PÚBLICO. JUROS ACRESCIDOS ÀS APLICAÇÕES FINANCEIRAS DAS VERBAS TRANSFERIDAS.

Provado que as verbas objeto de convênios celebrados entre a recorrente e a Administração Pública não se incorporaram ao seu patrimônio e tampouco os resultados de aplicações financeiras deste mesmo numerário, as contribuições cuja base de cálculo é a receita não os atingem.

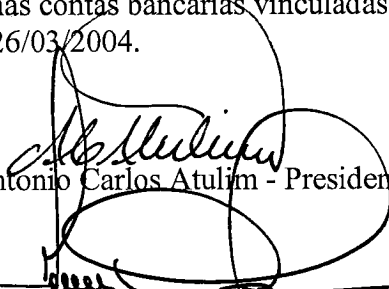
PAGAMENTO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DIREITO AO ABATIMENTO.

Embora não faça *jus* aos benefícios da denúncia espontânea, conforme artigo 138 do CTN, o pagamento realizado no curso da ação fiscal, quando levado a conhecimento da autoridade encarregada do procedimento, deve ser por esta considerado para a liquidação do crédito lançado.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo da contribuição as receitas financeiras obtidas nas contas bancárias vinculadas a convênios e para abater do total lançado o valor recolhido em 26/03/2004.



Antonio Carlos Atulim - Presidente



Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

EDITADO EM 27/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

A recorrente esteve submetida a procedimento fiscal de verificação obrigatória, consistente na averiguação de diferenças entre bases de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS/PASEP declaradas às autoridades tributárias para o período de janeiro de 1999 a novembro de 2003 e o respectivamente lançado em sua escrita contábil.

De acordo com o “Termo de Verificação de Infração Fiscal” de fls. 20/27, as receitas auferidas pela recorrente no período proviriam das seguintes quatro origens: (i) execução de obras de urbanização e conservação de bens públicos; (ii) taxas decorrentes do exercício do poder de polícia relativo à regularização de terrenos urbanos; (iii) subvenções econômicas recebidas do Município de Aracaju; e, finalmente, num último grupo, o que a própria recorrente classifica como (iv) “outras receitas”, a significar ingressos oriundos de aplicações financeiras, juros, variações monetárias, ganhos de capital entre outros.

Os valores percebidos a título de subvenção paga pela Municipalidade de Aracaju desde logo não compuseram a base de cálculo sobre a qual recaiu o lançamento de ofício. Acreditando estar diante de receita isenta – a teor do artigo 14, inciso I, da MP nº 2.158-35 – a autoridade encarregada do procedimento deixou-a a salvo da incidência, muito embora noticie ter representado à chefia competente para averiguação quanto ao efetivo preenchimento das condições legais para a fruição do direito.

Depois, rotulando como receitas de prestação de serviços os valores indicados sob as rubricas (i) e (ii) acima, a fiscalização narra ter identificado diferenças entre o escriturado pela recorrente em seus balancetes e a base de cálculo utilizada para apuração das duas contribuições. Narra também ter intimado a recorrente a justificá-las, obtendo em resposta a afirmação de que as diferenças se explicariam por erros quanto à metodologia de escrituração. Uma destas impropriedades, exemplifica a recorrente, estaria no lançamento em



duplicidade das taxas recebidas pela regularização de terrenos, quando parceladas a pedido do sujeito passivo: um crédito à conta de receita por ocasião da formalização do parcelamento e um suposto novo e equivocado crédito à mesma conta a cada pagamento efetuado pelo devedor.

A fiscalização entendeu, todavia, não comprovado o pretenso erro, entre outros motivos porque a recorrente limitou-se a relacionar os valores alegadamente creditados em duplicidade sem, entretanto, vinculá-los documentalmente aos parcelamentos que os teriam originado. *“Não tendo o contribuinte – diz – procedido à retificação dessas operações em sua escrita contábil, nem demonstrado de forma inequívoca que estão apoiados em elementos consistentes que possam lhes dar respaldo, os mesmos não podem ser excluídos para efeito de determinação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, por absoluta falta de amparo legal”* (fls. 21/22). Daí porque, com estas considerações, a auditoria procedeu ao lançamento sobre a totalidade das diferenças encontradas.

No que se refere às “outras receitas” percebidas pela pessoa jurídica, explica a fiscalização que a intimou a informar a natureza jurídica do escriturado em cada sub-conta ali existente e a explicar a identificação, em cada uma delas, de lançamentos a débito, tendo obtido em resposta os seguintes esclarecimentos:

(a) conta “receitas eventuais”: abrigaria a escrituração de receitas não usuais e não classificáveis em outras contas de resultado, correspondendo os lançamentos a débito a estornos decorrentes de contabilização indevida;

(b) conta “insubsistências ativas”: omissão na prestação de informações;

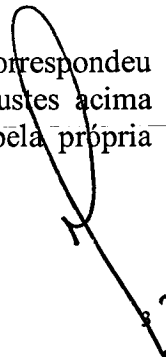
(c) conta “ganhos e perdas de capital”: alocação de receitas de venda de ativo permanente;

(d) contas “aplicações financeiras” e “receitas de editais de concorrência”: os lançamentos a débito resultariam de estorno por anteriores lançamentos indevidos a crédito;

(e) conta “variações monetárias”: não esclarecida a natureza dos lançamentos a débito.

Diante das informações conseguidas, a autoridade incumbida do procedimento assim procedeu: (i) deu por justificados os lançamentos a débito nas contas de “receitas eventuais”, “aplicações financeiras” e “receitas de editais de concorrência”, assumindo como base impositiva das exações somente a diferença entre os lançamentos mensais a crédito e a débito; e (ii) à falta de qualquer esclarecimento, tomou os valores escriturados a crédito na conta “insubsistências ativas” como base de cálculo; e (iii) considerou sujeitos à incidência somente os valores creditados na conta de “variações monetárias”, na pressuposição de que, silente a interessada, os lançamentos a débito pudessem representar variações passivas e não meros estornos de contabilizações indevidas.

Sendo assim, a base de cálculo apurada ao cabo da investigação correspondeu à soma das receitas de prestação de serviços às “outras receitas” (feitos os ajustes acima mencionados), diminuída, naturalmente, dos valores confessadamente devidos pela própria recorrente, nas DCTFs correspondentes.



Intimada da constituição *ex officio* do crédito, a interessada compareceu para oferecer impugnação (fls. 435/477). Depois de referir à legislação municipal que a instituiu e disciplinou e de discorrer sobre as atribuições que, por força das mesmas leis, constituem seu objeto social, sustentou serem-lhe aplicáveis dois regimes jurídico-tributários distintos. Argumentou que as atividades que desempenha por delegação do Poder Público – prestação de serviços públicos e exercício de poder de polícia – e, conseqüentemente, as receitas que aufera a partir daí, se inseririam no regime da imunidade recíproca a que alude o artigo 150, VI, *a* da CF/88. Seriam, portanto, inatingíveis pela pretensão impositiva de outro ente federativo. Já suas atividades de exploração econômica propriamente dita, cujo empreendimento se dá, a teor do artigo 173, §§ 1º e 2º da CF, em regime jurídico de direito privado, estas sim se submeteriam às exações em questão.

Em seguida, voltou a insistir nos afirmados erros de contabilização e a pleitear, no que se refere à taxa de regularização de terrenos urbanos, a exclusão, da base de cálculo, dos valores lançados a crédito de receita em decorrência do recebimento das prestações mensais de parcelamentos, supostamente em duplicidade com valores anteriormente escriturados na mesma conta quando da celebração do acordo entre a recorrente e o respectivo devedor.

No que concerne às receitas de “aplicações financeiras”, sustentou que parte significativa das contas bancárias mantidas no período se vinculavam a convênios por ela, recorrente, firmados com o Poder Público estadual e municipal a fim de que recursos destinados à execução de serviços fossem repassados. Explicou, a respeito, que a abertura da conta-corrente se dá em cumprimento ao estipulado em convênio e que os valores nela movimentados são vinculados exclusivamente ao escopo daquele ajuste. Expôs também que ela, recorrente, não é a prestadora dos serviços que referidos convênios objetivam contratar e, portanto, que não é a destinatária do numerário, mas mera mandatária do Poder Público na gestão e fiscalização da execução de obras ou serviços encomendados a terceiros. Mais ainda, afirmou que, ao término da execução do convênio, os depósitos eventualmente remanescentes na conta-bancária são devolvidos juntamente com os rendimentos financeiros conseguidos à Administração concedente, sem que ela, recorrente, aufera qualquer vantagem na transação.

Quanto à conta dedicada aos lançamentos de “variações monetárias”, expôs a recorrente que é devedora em programas de parcelamento firmados com a RFB, o INSS e a CEF (FGTS). Relatou que o saldo devedor em cada um dos parcelamentos é acrescido mensalmente em razão da imposição de juros de mora e de atualização monetária e que, sua contabilidade, escritura estas adições como “variações monetárias de parcelamentos”. Embora se trate de uma conta de passivo, está, todavia, inserida entre as contas de resultado líquido financeiro. Mês a mês, concluiu, efetua lançamentos a crédito, em decorrência dos referidos acréscimos, e lançamentos a débito, como resultado dos pagamentos que realiza.

Identificou, ainda, que a conta intitulada “insubsistências ativas” estaria destinada a receber ajustes nos estoques de materiais de consumo da empresa, como decorrência da constatação de inexatidões no inventário, e que, portanto, não ilustraria a obtenção de novos ingressos passíveis de incidência.

Insistiu no reconhecimento de outros supostos defeitos de contabilização e, por último, pediu que os valores por ela, recorrente, recolhidos em 26 de março de 2004, depois de iniciado o procedimento fiscal, fossem admitidos para reduzir o montante objeto do lançamento. Reconhece, neste particular, não fazer jus aos benefícios da denúncia espontânea e, por isso mesmo, não discute a imposição da multa de ofício. Requer somente que o débito constituído seja subtraído, no próprio auto de infração, do quanto recolhido naquela ocasião.



No julgamento de origem, a DRJ-Salvador proveu a impugnação parcialmente, para o fim de excluir das bases de cálculo objeto do lançamento: (i) parte dos lançamentos a crédito da conta “processos”, no que se refere às duplicidades *efetivamente* comprovadas pela recorrente, remanescendo intacto o auto de infração quanto às duplicidades apenas alegadas; (ii) os valores escriturados em conta de “variações monetárias de parcelamentos”, depois de dar por comprovadas as afirmações da recorrente; (iii) equívocos pontuais e demonstrados documentalmente em lançamentos contábeis específicos.

Não tendo havido recurso de ofício quanto à parte exonerada, os autos sobem a este Colegiado exclusivamente por força de recurso voluntário, ao ensejo do qual a interessada reproduz, em síntese, a matéria agitada na impugnação, na parte em que vencida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

Recurso tempestivo e aviado em boa forma, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Início pelo exame do argumento segundo o qual a recorrente estaria subordinada a dois regimes tributários diversos, um aplicável aos resultados auferidos de suas atividades propriamente econômicas e, nesta parte, coincidente com aquele a que se sujeitam as demais pessoas jurídicas de direito privado, e o outro válido para a disciplina das atividades desempenhadas por delegação do Poder Público, cuja nota marcante seria a imunidade prevista no artigo 150, VI, *a* do Texto Constitucional.

Não faço, até aqui, qualquer objeção ao raciocínio desenvolvido pela recorrente. Realmente, preconiza a CF/88, ao regram a exploração excepcional de atividade econômica em sentido estrito pelo Estado e suas instituições, que, neste setor, as empresas públicas não subordinam “*ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários*” (art. 173, §1º, II), acrescentando o §2º que empresas públicas não podem “*gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado*”. Realmente, então, no que concerne ao empreendimento de atividade econômica por empresas públicas, nenhuma distinção pode existir entre as incidências que lhes atingem relativamente às que vinculam a iniciativa privada.

De outra parte, a doutrina costuma entender – e nisso me filio à orientação majoritária – que a imunidade recíproca estatuída no artigo 150, VI, *a* da Carta Constitucional se estende favorece não somente a administração direta, mas as autarquias e as fundações mantidas pelo Poder Público (§2º) e, inclusive, as próprias empresas públicas, nos limites em que vocacionadas à prestação de serviços públicos e demais funções públicas a elas delegadas. É o que exsurge do §3º do mesmo artigo, onde se lê que a imunidade não é extensiva “*ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados*”.

Sirvo-me, para ilustração do raciocínio, das bem postas palavras de Roque Antonio Carrazza:



“Somos os primeiros a concordar que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando desempenham atividades econômicas, devem ser submetidas aos mesmos tributos que alcançam as empresas privadas em geral.

(...)

Estamos, no entanto, convencidos de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca.(...)” (curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 18ª ed., p. 640 e ss).

Prossegue o autor expondo que *“a circunstância de serem revestidas da natureza de empresa pública ou de sociedade de economia mista não lhes retira a condição de pessoas administrativas, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum”*. E finaliza: *“podemos, pois, dizer, que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, tão só quanto à forma, pessoas de direito privado. Quanto ao fundo são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia”*.

Logo se vê que a recorrente é beneficiária da imunidade recíproca, no que concerne às atividades que comprovadamente empreende por delegação da Municipalidade de Aracaju. O empecilho ao acolhimento do seu recurso, nesta parte, não é este e, sim, o da extensão objetiva da própria imunidade. É que, como o artigo 150, VI textualmente anuncia, a incompetência tributária, em tal hipótese, se restringe aos impostos, isto é, a esta particular figura impositiva e não a quaisquer modalidades de tributo.

Mais uma vez, ouça-se a doutrina de Roque Carrazza:

“(...) também o princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem, umas às outras, por meio de impostos.

De fato, a tributação por meio de impostos – justamente por independe de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa”. (Ob. cit., p. 635).

No mesmo sentido e com igual clareza, leia-se em Regina Helena Costa:

“Como sabido, a imunidade em foco abrange tão-somente os impostos, tributos não vinculados a uma atuação estatal. E isto porque (...) a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor deste poder.

Não há, à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais. No caso de tributos vinculados, sua exigência não configura o exercício de supremacia de um ente político sobre o outro justamente porque, nessa hipótese, os tributos correspondem a uma prestação consubstanciada na realização de uma atuação estatal, expressamente referida ao sujeito, remunerando-a, ou, então, à outorga de uma especial vantagem ou especial despesa

Ad

provocada pelo sujeito passivo.” (Imunidades tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 139/140).

Daí porque, a meu ver, as importâncias auferidas pela recorrente, ainda que em decorrência da realização de atividades que lhe delega o Poder Público, ainda que não se constituam em atividade econômica propriamente dita, se submetem à incidência das exações em cogitação, dada a natureza jurídica que as caracteriza.

No que se refere às alegadas duplicidades escrituradas na conta intitulada “processos”, onde a recorrente registra cobrança de taxas de regularização de terrenos e, segundo alega, onde, no período considerado, promovia lançamentos tanto quando formalizava parcelamentos a pedido dos devedores, como quando recebia as respectivas prestações, tenho que andou bem a DRJ recorrida.

Como a escrita contábil é apta a produzir prova contra e a favor do empresário que a realiza, só se pode desconstituí-la, ou melhor, só cabe recusar-lhe valor, ante defeitos comprovadamente demonstrados. E a demonstração há de se dar, prioritariamente, com fundamento nos documentos que serviram de suporte aos respectivos registros, individualmente considerados. Restá claro que, isso, a recorrente não logrou fazer em relação à alegada duplicidade de lançamentos quanto a uma série delas, só o comprovando satisfatoriamente nos casos em que a própria DRJ já assim reconheceu. Este o motivo pelo qual, nesta parte, mantenho íntegra a decisão recorrida.

Digo o mesmo com relação às chamadas “insubsistências ativas”. Também aqui decidiu bem a DRJ recorrida ao negar a pretensão da interessada porquanto, para convencer de que os lançamentos ali encontrados decorrem de ajustes no estoque de consumíveis, a interessada se limita a trazer meras planilhas extra-contábeis (fls. 884/891), incapazes de desfazer a força probatória que exsurge da própria escrita. Como não vieram aos autos documentos aptos a infirmar a contabilidade, não se pode desconstituir o lançamento nesta parte.

Dirirjo da instância de origem em dois aspectos, porém.

A recorrente trouxe aos autos prova de que, no período objeto do lançamento, contracenava com o Poder Público – seja municipal, seja estadual – em alguns convênios, debaixo dos quais recebeu a incumbência de gerir recursos financeiros destinados à execução de serviços e, principalmente, de obras. Não era ela própria, a recorrente, a destinatária do numerário. Quero dizer com isso que a realização do objeto do convênio não estava a cargo da recorrente: não era ela a empreiteira da obra ou a prestadora do serviço. Seu mister, no âmbito daqueles convênios – de conteúdo senão idênticos, muito similares entre si – era o de aplicar a verba na contratação daqueles que, aí sim, executariam a tarefa.

Para tanto, impunham uniformemente todos estes ajustes com o Poder Público que a recorrente abrisse (em seu próprio nome, é verdade), para cada um, conta bancária exclusivamente dedicada ao recebimento da verba e à sua movimentação no período em que a tivesse sob sua guarda. Mais importante do que isso, impunham também que, ao final da execução do objeto, o saldo eventualmente remanescente em conta, inclusive juros das aplicações financeiras, fossem restituídos à Administração concedente. Esta estipulação, em especial, está a evidenciar que, a rigor, a propriedade do dinheiro não chegava a integrar o patrimônio da recorrente sequer durante a vigência do convênio. Sim, porque fosse ela a prestadora do serviço; fosse ela a empreiteira da obra; fosse ela, enfim, a titular daquele

CS

numerário, tudo o quanto excedesse aos custos incorridos seriam ganhos seus, resultados positivos da atividade.

O acórdão de Primeiro Grau nega a pretensão lastreado na compreensão de que, na Lei nº 9.718/98, nenhum dispositivo prevê a exclusão de receitas financeiras vinculadas a convênios. Há um erro de perspectiva aí, a meu juízo. Se o artigo 3º do diploma define a base de cálculo das duas exações como as receitas auferidas pela pessoa jurídica, é prescindível que, adiante, exclua da incidência aquilo que receita não é. Só há sentido lógico em se excepcionar expressamente a incidência sobre situações que, não fora a exclusão, se interpretaria como naturalmente subsumidas à regra impositiva.

Para que de percepção de receita se cogite é indispensável, a meu ver, que se reconheça a aquisição de um direito (de caráter patrimonial) por parte do sujeito passivo. É o acréscimo de um direito ao patrimônio da pessoa jurídica ou, quando menos, a supressão de uma obrigação, que caracteriza o auferimento da receita. Como os resultados da aplicação financeira do capital objeto do convênio não pertence à recorrente – eis que lhe cabe restituí-los ao Poder Público titular do dinheiro – não vejo como se possa admitir a sujeição destas importâncias à incidência de PIS e de COFINS.

Por esta razão, provejo o recurso, nesta parte, para que se excluam da base de cálculo apurada no auto de infração as “receitas” financeiras obtidas através das contas bancárias vinculadas aos mencionados convênios, as quais se encontram discriminadas no demonstrativo de fls. 462/468.

Por último, acolho também a pretensão subsidiária, consistente em ver deduzidos, do valor lançado, os recolhimentos efetuados no curso do procedimento fiscal. Não vejo reparo nenhum a fazer, neste item, ao entendimento expressado pela recorrente. Não pleiteia a interessada que se exclua a multa de ofício bem lançada pela autoridade fiscal, até porque reconhece que, quando dos pagamentos, em 26 de março de 2004, já se encontrava sob investigação regularmente instaurada. Sustenta tão-somente que, tendo levado os pagamentos realizados a conhecimento do auditor ainda antes que o procedimento estivesse concluído, a este competia lançar de ofício desde já subtraindo do montante exigido o que, àquela ocasião, era crédito extinto. Também nesta parte, provejo, portanto, o recurso.

Em conclusão, voto pelo provimento parcial da irresignação, para os fins de (i) excluir da base de cálculo das exações as “receitas” financeiras obtidas nas contas bancárias vinculadas a convênios (discriminativo às fls. 462/468), e (ii) abater do total lançado o quanto recolhido pela recorrente em 26 de março de 2004, mantendo-se, no mais, o acórdão de Primeiro Grau.

É como voto

Marcos Tranchesi Ortiz

A

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/____.

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ Apenas com Ciência;

☐ Com Recurso Especial;

☐ Com Embargos de Declaração;

☐ _____

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)