

S3-C2T1
Fl. 1

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

Processo nº 10530.001614/2006-78
Recurso nº 515.719 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.552 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente A C PROPAGANDA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/01/2002 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO. VALORES RECEBIDOS E REPASSADOS A TERCEIROS.

A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS consiste no faturamento ou receita bruta, abrangendo os ingressos financeiros decorrentes da realização das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A dedução de determinadas importâncias a título de transferências a outras pessoas jurídicas, na omissão de previsão legislativa expressa, viola o § 6º do art. 150 da CF/88 (redução da base de cálculo).

Valores que compuseram as notas fiscais de prestação de serviços estão incluídos no faturamento da empresa decorrente de sua atividade empresarial. Não são passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, portanto, os valores repassados a outras pessoas jurídicas decorrentes de pagamentos de custos operacionais diretos e indiretos da empresa, inclusive os gastos com serviços sub-empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira e Daniel Mariz Gudino.

JUDITH AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente.

LUÍS EDUARDO G. BARBIERI - Relator.

FORMALIZADO EM: 30/01/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith Amaral Marcondes Armando (presidente da turma), Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-presidente), Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.



Relatório

O presente litígio decorre de Auto de Infração lavrado para cobrança da COFINS (fls. 54/ss) e do PIS (fls. 62/ss), multa de ofício e juros de mora, em decorrência de receitas faturadas em nome do recorrente e, que segundo alega, foram posteriormente repassadas a terceiros, relativos ao período de apuração de janeiro/2002 a dezembro 2002.

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis* :

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins (fis. 54/61) e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fis. 62/69), relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2002.

Segundo o autuante, foi constatada a falta/insuficiência de recolhimento das contribuições, apurada a partir do confronto entre o total das receitas de serviços constantes das notas fiscais (relação às folhas 42/50 e fotocópias compondo o Anexo I, com 4 Volumes e 645 folhas) e os valores declarados nas DCTF, conforme demonstrativos às folhas 52 (Cofins) e 53 (PIS).

Ao presente processo foram ainda anexados os seguintes documentos: Mandados de Procedimento Fiscal (fls. 01/03); Termo de Início de Fiscalização (fi. 06); outros termos lavrados durante a fiscalização (fls. 07/15); DIPJ/2003 (fls. 16/40).

Cientificada dos lançamentos em 27/07/2006 (fis. 54 e 62), a contribuinte apresenta em 28/08/2006 a impugnação de folhas 75/87, alegando em sua defesa, em síntese:

- Em relação às autuações do imposto de renda e da CSLL, para a apuração das bases de cálculo, foram excluídos os valores dos repasses para terceiros, o mesmo não se observando em relação às autuações do PIS e da Cofins;*
- O texto constitucional vigente à época dos fatos geradores autuados previa que as bases de cálculo das contribuições deveriam ser o faturamento, e assim tais valores repassados para terceiros pelas empresas de propaganda, embora integrem a sua receita bruta, não constituem faturamento, porque não decorrem de sua atividade operacional;*
- Em seguida, alega a inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo do PIS e da Cofins introduzida pela Lei nº9.718, de 1998.*

A Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador - BA, julgou procedente o lançamento efetuado, mantendo o crédito tributário devido, proferindo o Acórdão nº 15-19.386 (fls. 129/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ – Salvador em 26/06/2009 (fl. 133), inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário, em 17/07/2009 (fls. 134/ss).

A interessada reitera argumentos já trazidos na Impugnação, alegando em apertada síntese que:

- foram consideradas como base de cálculo para apuração do Imposto de Renda e da CSLL a Receita de Serviços, excluídos os valores dos repasses para terceiros, entretanto, o mesmo procedimento não foi observado para a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, em que não foram excluídos da base de cálculo os valores transferidos a outras pessoas jurídicas;

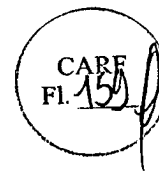
- para os fatos geradores ocorridos durante os meses de janeiro a dezembro de 2002, as bases de cálculo das contribuições sociais denominadas de PIS e COFINS estavam limitadas ao faturamento das empresas. Assim, os valores repassados para terceiros pelas empresas de propaganda, embora integrem sua receita bruta, não constituem seu faturamento, porque não decorrem de sua atividade operacional;

- com a edição da Emenda nº 20 possibilitou-se a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita, mantendo-se ainda a possibilidade de incidir sobre o faturamento. Entretanto, a Emenda Constitucional nº 20/98 não seria capaz de validar a Lei nº 9.718/98, editada sob a égide da redação anterior do artigo 195 da Constituição Federal/88, que não permitia a manutenção e o financiamento da seguridade social através de instituição de contribuições sobre a receita a menos que o fosse por Lei Complementar, na forma do parágrafo 4º, do citado artigo 195. Conclui-se, assim, que o artigo 3º da Lei 9.718/98 é inconstitucional, ainda que na vigência da EC no. 20/98;

- requer, por fim, que seja declarada a PARCIAL PROCEDÊNCIA das autuações a fim de excluir da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS os valores dos repasses para terceiros, exonerando-se a Recorrente do pagamento dos créditos tributários indevidamente constituídos.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator em 02/06/2010, na forma regimental.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

O litígio fiscal refere-se especificamente à seguinte questão: se os valores recebidos pela recorrente e repassados para terceiros devem ou não compor a base de cálculo da COFINS e do PIS, no período de janeiro a dezembro de 2002.

A fiscalização informa que houve insuficiência de recolhimento das contribuições, detectada pelo confronto entre o total das receitas de serviços constantes das notas fiscais (relação às folhas 42/50 e fotocópias compondo o Anexo I, com 4 Volumes e 645 folhas) e os valores declarados nas DCTF, conforme demonstrativos às folhas 52 (Cofins) e 53 (PIS).

A recorrente aduz, por sua vez, que tais valores repassados para terceiros, pelas empresas de propaganda, embora integrem a sua receita bruta, não constituem faturamento, porque não decorrem de sua atividade operacional.

Portanto, *a priori*, entendo que a questão aqui tratada não se refere à inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, já declarada definitivamente pelo plenário do STF. Vejamos.

Em 15 de agosto de 2006, publicou-se decisão do Pleno do STF no âmbito dos recursos extraordinários 357.950 e 358.273, transitada em julgado em 5 de setembro do mesmo ano, que considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º. O Acórdão e a ementa tiveram as seguintes redações:

Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluzo e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim.

Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte,

para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a

Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(grifamos)

Parece-me, que no caso tratado neste processo administrativo, discutem-se as hipóteses de exclusão do faturamento para a composição da base de cálculo, tratadas no parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98, e não da definição da expressão “receita bruta” tratada no parágrafo 1º do artigo 3º, este sim declarado inconstitucional pelo STF, *verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei

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.



§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;-. (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Nos termos do artigo 2º da Lei 9.718/98 as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, sendo que havia a previsão (inciso III, parágrafo 2º, artigo 3º, da Lei 9.718/98) da exclusão dos valores que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, entretanto, esta exclusão foi expressamente revogada pelo art. 47 da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, revogação mantida pelo inciso V, artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Portanto, quando da ocorrência do fato gerador das contribuições (aspecto temporal da regra-matriz de incidência) – janeiro a dezembro de 2002 - não havia previsão legal para a exclusão dos valores recebidos e repassados a terceiros. Entendo, portanto, que estes valores, que compuseram as notas fiscais de prestação de serviços, estão incluídos no faturamento da empresa decorrente de sua atividade empresarial.

Assim, não são passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores repassados a outras pessoas jurídicas, decorrentes de pagamentos de custos operacionais diretos e indiretos da empresa, inclusive os gastos com serviços sub-empregados.

A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS consiste no faturamento ou receita bruta, abrangendo todos os ingressos financeiros decorrentes da realização das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A dedução de determinadas importâncias a título de transferências a outras pessoas jurídicas, na omissão de previsão legislativa expressa, viola o § 6º do art. 150 da CF/88 (redução da base de cálculo).

Ressalte-se, por oportuno, que o dispositivo contido no inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei 9.718/91 havia delegado ao Poder Executivo a missão de regulamentar a aplicabilidade

desta norma. Entretanto, o Poder Executivo, competente para a expedição do respectivo decreto, permaneceu inerte, sendo certo que, posteriormente, exercendo sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a referida disposição do universo jurídico, através da Medida Provisória nº 1.991/2000.

Nesse aspecto, ainda, é importante considerar que no Ag. Reg. RE nº 371.258-6 São Paulo, Relator Ministro Cezar Peluzo, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal considerou que o conceito de faturamento alcança não só o produto de vendas de mercadorias e produtos, como também as receitas decorrentes das atividades empresariais.

Em seu voto o relator consignou o seguinte:

(...)

É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (Decisão 03/10/2006.)

Destarte, entendo correto o procedimento da fiscalização, pois o valor constante das notas fiscais de serviços corresponde ao “preço do serviço prestado”, integrando, portanto, base de cálculo da contribuição, conforme previsto na legislação.

Corroborar este entendimento o disposto no artigo 13 da Lei no. 10.925, de 23 de julho de 2004, que modificou substancialmente a forma de apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS para as agências de publicidade e propaganda, *verbis*:

“Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.”

O referido art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985, é a matriz legal do art. 651 do RIR/1999, que prevê:

“Art. 53. Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único. No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.” (Grifou-se)

Processo nº 10530.001614/2006-78
Acórdão n.º 3201-00.552



S3-C2T1
Fl. 5

Portanto, após a edição da Lei no. 10.925, de 23 de julho de 2004, houve inovação quanto à apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS, porquanto estende às contribuições a forma de apuração definida, por outra lei, no tocante à exclusão da base de cálculo dos valores repassados aos terceiros (empresas de rádio, televisão, jornais e revistas) pelas agências de propaganda e publicidade.

Na dicção do art. 144 do CTN, que estabelece que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, conclui-se que o disposto no artigo 13 da Lei no. 10.925, de 23 de julho de 2004, não é aplicável ao caso em litígio (fatos geradores: 31/01/2002 a 31/12/2002).

Em verdade, com a necessidade de edição da Lei 10.925/2004, conferindo tratamento especial às agências de publicidade e propaganda, tem-se a confirmação de que as discutidas parcelas estavam, até então, estavam submetidas à incidência da contribuição.

De resto, no tocante as questões de inconstitucionalidades levantadas pela recorrente, o contencioso administrativo não tem como apreciar estas matérias, nos termos da Súmula CARF No. 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, conheço do recurso posto que presentes os requisitos de admissibilidade para, no mérito **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário lançado

É como voto.

LUÍS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI