



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

Processo n° 10680.002918/2005-58
Recurso n° 513.760 Voluntário
Acórdão n° **3801-00.702 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria DECADÊNCIA. BASE DE CÁLCULO.
Recorrente EGEL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/03/2000

PIS - BASE DE CÁLCULO - ALTERAÇÃO - LEI Nº 9.718/98 - INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL - Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

PIS - DECADÊNCIA.AQUISIÇÃO DE DIREITO DE CRÉDITO - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo a aquisição de direito de crédito se inicia na data da disponibilidade do direito para o adquirente, independentemente da data de sua efetiva utilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.]

Magda Cotta Cardozo

(assinado digitalmente)

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, José Luiz Bordignon, Leonardo Mussi da Silva (suplente) e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo (suplente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Belo Horizonte/MG, abaixo transcrito:

“Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 06/09), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, totalizando um crédito tributário de R\$ 9.437,97, incluindo multa de ofício e juros de mora, correspondente ao período de março/2000 (fl. 08).

A autuação ocorreu em virtude de falta/insuficiência de recolhimento da contribuição no período acima identificado, conforme o Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 10/16.

No TVF, a fiscalização destaca que a empresa procedeu de forma incorreta ao não incluir na base de cálculo do PIS o valor do deságio (ganho) entre o valor do direito adquirido e o montante pago por ele, decorrente da compra de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de terceiro para quitar multas e juros devidos no âmbito do Refis. Foi considerado como data do fato gerador o último dia do mês no qual o prejuízo comprado foi aproveitado como crédito no abatimento da dívida consolidada no Refis, conforme o extrato da conta Refis do contribuinte (fl. 29).

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do referido Auto de Infração (fl. 07).

Irresignado, tendo sido cientificado em 01/03/2005 (fl. 06), o autuado apresentou, em 31/03/2005, acompanhadas dos documentos de fls. 66/93, as suas razões de defesa (fls. 48/65), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados na formalização do presente lançamento, alega que a autuação fiscal é totalmente equivocada, uma vez que a fiscalização considerou valores que por expressa disposição legal não integram a base de cálculo do PIS. Ainda que assim não fosse, já estaria prescrito o direito da cobrança do débito, já que foi considerado como fato gerador a data da utilização do crédito e não a da sua aquisição.

Citando julgados do STF, trata sobre o conceito de “faturamento”, concluindo pela inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que alargou a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Acrescenta que, ainda que a base de cálculo das contribuições pudesse ser considerada como receita em seu conceito mais

amplo, não poderia o deságio em questão se enquadrar nesse conceito, pois, quando adquiriu o crédito fiscal para ser utilizado no Refis, não esteve de posse de um ativo, não houve ingresso de patrimônio, nem renda, ou aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Ademais, o direito adquirido foi consumido integralmente no abatimento de multa e juros no Refis, não havendo, nesse caso, nenhuma receita.

Reafirma que os valores autuados não se enquadram no conceito de faturamento e nem mesmo de receita, não podendo integrar a base de cálculo do PIS.

Discorre, transcrevendo entendimentos doutrinários e jurisprudência dos Tribunais, sobre o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada no percentual de 75%, que viola, ainda, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Por fim, requer o cancelamento do crédito tributário constituído ou, quando menos, seja excluída a cobrança da multa e dos juros de mora, já que confiscatórios e abusivos.”

Analisando o litígio, a DRJ-Belo Horizonte/MG indeferiu a solicitação do contribuinte (fls. 95 a 105), conforme ementas abaixo transcritas:

A argüição de ilegalidade e de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência.

A diferença (deságio) entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL adquiridos de terceiros, para quitar parte do débito consolidado no Refis, constitui acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo PIS na data de sua utilização.

No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência.

Às fls. 109 a 136 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *Entendendo-se como receita tributável a diferença entre o valor de face do crédito adquirido e o respectivo crédito, o fato gerador da obrigação seria quando da aquisição de disponibilidade, e não da utilização no Refis;*
- *Caso fosse tributável, a pretensa receita sequer estaria condicionada à utilização no Refis, conforme entendimento manifestado pela DRJ/São Paulo;*
- *O marco inicial da contagem do prazo decadencial para constituição do crédito seria a aquisição do crédito com deságio, materializando o fato gerador;*

- *Transcorridos mais de cinco anos entre a referida data e a notificação de lançamento, extinto o direito do Fisco de efetuar o lançamento;*
- *O entendimento manifestado na decisão recorrida relativo ao art. 151-III do CTN beira o absurdo, pois não havia recurso administrativo pendente entre a suposta ocorrência do fato gerador e a notificação de lançamento;*
- *É obrigação das instâncias administrativas analisar os temas que lhe são postos também à luz da Constituição, conforme decisão do Conselho de Contribuintes citada;*
- *Assim, deve ser apreciada a questão do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins;*
- *A Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo original das contribuições, em confronto com o art. 195. da Constituição e a própria legislação instituidora;*
- *A constitucionalidade superveniente de norma tributária inconstitucional é inadmissível no nosso ordenamento jurídico;*
- *Somente lei complementar poderia instituir nova fonte de custeio para a seguridade social;*
- *O STF já se manifestou sobre a questão.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente alega a ocorrência da decadência do direito de constituir o crédito tributário em questão, uma vez que já teria transcorrido o prazo fatal de cinco anos entre a data de aquisição da disponibilidade do valor tributado e a ciência do lançamento, sem, no entanto, esclarecer qual seria, no seu entendimento, a data de aquisição de tal direito. Alega, ainda, não se tratar de hipótese de aplicação do artigo 151-III do CTN, incorrendo a decisão recorrida em erro.

Analisando-se a documentação trazida aos autos, vê-se que às fls. 20/21 consta cópia de contrato de cessão de direitos, no qual a autuada figura como cessionária, tendo por objeto a cessão, a título oneroso, de R\$ 2.574.000,00 de prejuízo fiscal e mesmo valor de

base negativa da CSLL, para fins de compensação de suas multas e juros de mora, conforme autorizado pela Lei nº 9.964/2000 (Refis). Consta, ainda, fixada a importância de R\$ 29.601,00 a ser paga pela autuada à cedente. Tal contrato consta datado de 16/08/2000. À fl. 22 consta declaração firmada pela autuada relativa ao pagamento fixado no referido contrato, datada de 25/08/2000. À fl. 24 consta cópia do Livro Diário da autuada, no qual aparece registrado este pagamento também em 25/08/2000.

A operação de cessão de crédito foi ratificada pela RFB, conforme despacho decisório de fls. 27/28, datado de 31/08/2001. Às fls. 29/30 consta extrato do Refis no qual é informada a utilização de tal crédito na data de 01/03/2000, havendo, em datas posteriores, diversos estornos e confirmações de tal crédito.

A Fiscalização considerou como data do fato gerador o último dia do mês no qual o prejuízo comprado foi aproveitado como crédito no abatimento da dívida consolidada do Refis (31/03/2000), entendendo que, para que tal valor fosse utilizado com este fim, foi necessário que a autuada demonstrasse que já possuía, àquela data, a disponibilidade de tal montante, devendo tê-lo incluído na receita bruta do mês.

Já a empresa, como visto, entende que, se devida a tributação, o fato gerador teria ocorrido na data de aquisição da disponibilidade do valor tributado, sem, no entanto, defini-lo.

Na verdade, ambos têm razão, como se verá.

Considerando que o fato gerador da contribuição é a aquisição do faturamento (receita bruta), a tributação deve se dar no momento da aquisição do direito de utilização do valor em questão, sendo que esta, aliás, já estava fixada no próprio contrato de cessão de crédito: quitação de débitos do Refis. Assim, irrelevante, para fins de tributação, o momento em que tal valor é efetivamente utilizado, visto que já compunha o faturamento da empresa desde a data de sua aquisição.

Nesse sentido, temos que, a rigor, a data que caracterizaria tal disponibilidade seria a data de assinatura do respectivo contrato – agosto de 2000. No entanto, no extrato Refis já consta a utilização do crédito adquirido desde março de 2000, demonstrando que já nesta data, apesar de anterior à data do contrato, a empresa já dispunha do direito de utilização do valor tributado. Observe-se que apenas em agosto de 2001 tal operação foi deferida pela RFB.

Desta forma, não se verifica a ocorrência da decadência do direito de lançar, visto que a ciência do auto de infração se deu em 01/03/2005, dentro do prazo de cinco anos, contados de março de 2000. Ainda que se considerasse a data formal de aquisição da disponibilidade do crédito comprado – assinatura do contrato –, tal fato também não caracterizaria a decadência, visto que a Fazenda teria até o final de agosto de 2005 para realizar o lançamento.

Quanto ao artigo 151-III do CTN, tal menção foi feita pelo colegiado de 1ª instância em razão da arguição de prescrição do direito de cobrança dos valores em questão, quando da impugnação interposta. Na verdade, se trata de decadência do direito de lançar, o que foi devidamente analisado por aquele colegiado no respectivo voto.

Pelo exposto, considero improcedente a preliminar de decadência do direito de lançar.

No mérito, a recorrente argúi tão-somente a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo das contribuições pela Lei nº 9.718/98, entendendo que cabe aos julgadores administrativos analisar questões de constitucionalidade de norma.

Conforme reconhecido pelo próprio colegiado de 1ª instância, estamos diante de receita financeira (aquisição de créditos fiscais com deságio).

Sobre a base de cálculo do PIS, dispõe a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

(...)

Posteriormente, a definição da referida base de cálculo foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

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.

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo do PIS, nela incluindo, além das receitas provenientes da venda de bens e da prestação de serviços nas operações de conta própria, e do resultado nas operações de conta alheia, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas.

Assim, a norma aplicável à apuração do PIS no período lançado – Lei nº 9.718/98 – previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito.

No entanto, no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis (no caso do PIS, a Lei nº 9.715/98). Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:

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.** (Grifou-se)*

Sobre tal questão, aquele Tribunal, em decisão recente, manifestou-se no seguinte sentido:

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)

*DJE nº 119, divulgado em 26/06/2009
Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.*

Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, dispõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

No mesmo sentido, estabelecem os artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (alterada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010), que:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

(...)

Art. 62.A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(...)

Também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(...)

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo. Em consequência, resta atingido o objetivo pretendido no texto das normas acima transcritas, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Destaque-se, ainda, que a não aplicação da norma declarada inconstitucional nada mais é do que a efetivação do princípio da legalidade, basilar no âmbito administrativo e tributário, não se podendo admitir a manutenção de exigência fiscal fundada em dispositivo sabidamente inconstitucional. Assim, ainda que a autuada não tenha sido beneficiada por provimento judicial, não é possível ao julgador administrativo a aplicação de norma declarada inconstitucional, conforme determinam os dispositivos legais acima transcritos.

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII – o § 1o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)

Pelo exposto, entendo não mais ser passível de tributação a receita financeira auferida pela autuada no mês de março de 2000, caso da receita tributada nos presentes autos, em razão das decisões proferidas pelo STF relativas à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, nos termos da legislação acima transcrita.

A Lei nº 9.715/98 define a base de cálculo da contribuição como sendo o faturamento, assim entendido como a receita bruta, decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. No presente caso, tratando-se de receita financeira, não há, portanto, previsão legal para sua tributação.

Pelo exposto, no mérito, conclui-se pela improcedência da tributação do valor constante do auto de infração, por se tratar de receita financeira.

Magda Cotta Cardozo

(assinado digitalmente)