



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

Processo nº 10680.003428/2005-79
Recurso nº 269.224 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.709 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de maio de 2011
Matéria Cofins (base de cálculo)
Recorrente CANOPUS EMPREENDIMENTOS E INCORPORAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2000

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA.

Sob a égide da Lei 9.718, de 1998, “faturamento” ou “receita bruta”, base de cálculo da contribuição, compreende, tão somente, a venda de mercadorias, a venda de serviços e a venda de mercadorias e serviços. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 06/05/2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da Primeira Turma da DRJ Belo Horizonte (MG) que, por maioria ^[1], julgou procedente ^[2] o lançamento da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), regime cumulativo, fatos geradores de março de 2000, acrescida de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional (75%, passível de redução) ^[3]. Ciência pessoal do lançamento a preposto da sociedade empresária em 15 de março de 2005.

Segundo a denúncia fiscal, a exação é decorrente de incorreta determinação da base de cálculo ^[4] ^[5] do tributo pelo sujeito passivo da obrigação: nela não teria sido incluído o deságio obtido na compra de prejuízos fiscais nem o deságio auferido na compra de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, ambos utilizados para a liquidação de multa e de juros devidos no âmbito do Refis ^[6].

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 47 a 57, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente lançamento, argumenta que a diferença entre o valor pago na cessão dos prejuízos e da base de cálculo negativa da contribuição social e o utilizado como abatimento de multa e juros no Refis não representa ingresso de receita nova e, portanto, não é fato gerador da contribuição. A contabilização dessa diferença deve e foi feita a débito da conta do passivo que registrou o valor dos tributos e encargos devidos e a crédito de conta de despesas representativas da própria obrigação, estornando-a. Sobre o tema, cita entendimento contido no “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações” e o Ato Declaratório Interpretativo SRF

¹ Vencido o julgador Kleber Drummond Júnior.

² Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 67 a 74.

³ Auto de infração às folhas 5 a 15.

⁴ Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, artigo 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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

⁵ Lei 9.718, de 1998, artigo 3º: O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (§ 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. [§ 1º revogado pela Lei 11.941, de 2009] [...].

⁶ Lei 9.964, de 2000, artigo 2º: O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º. [...] § 7º: Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante: (I) compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis; (II) a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999. [...].

nº 25, de 24 de dezembro de 2003, que trata da incidência do PIS e da Cofins sobre valores de tributos recuperados via ação judicial de repetição de indébito.

Em seguida, aduz que na data que o fisco promoveu a tributação - março/2000 -, o “ganho” não reunia os atributos reclamados pela lei, pois não havia disponibilidade econômica e jurídica, não ocorrendo o fato gerador. Isso porque o contribuinte somente pode considerar como líquida e certa a compensação se e quando a autoridade fiscal competente deferir a solicitação, que foi protocolizada no “Pedido de Utilização de Créditos de Terceiros Decorrentes de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas”. Ressalta que a qualquer momento a autoridade fiscal poderia negar a transferência e compensação, seja por falha na correta apuração do prejuízo ou na base negativa pelo cedente, pelo não deferimento da adesão ao Refis ou pela exclusão do programa de parcelamento.

Transcreve a IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000, destacando o art. 5º e o §2º do art. 7º. Conclui, a partir do disposto no citado ato, que a transferência e compensação pelo cessionário somente se consolidam de fato e de direito após auditoria fiscal nos registros do cedente para aferir a regularidade dos seus prejuízos e bases de cálculos negativas da CSLL.

Ressalta que posteriormente o Comitê Gestor do Refis editou novas regras tornando mais rígida a compensação, como, por exemplo o art. 3º da Resolução CG/Refis nº 19, de 6 de setembro de 2001 (determinação da glosa do valor cedido ou parte dele se o cedente for optante pelo Refis e não o utilizar, antes da cessão, para a liquidação de seu próprio débito). E o art. 1º da Resolução CG/Refis nº 31, de 3 de outubro de 2003, veio estabelecer o processo quando do indeferimento do pedido da utilização dos créditos em questão. Assim, tendo em vista que todas as normas apontam para eventos futuros condicionantes à compensação e transferência dos valores, o contribuinte só adquire a real disponibilidade econômica e jurídica depois do deferimento do pedido pelo Delegado da Receita Federal. Acrescenta que esse é o entendimento da DRJ de Florianópolis no Acórdão cuja ementa reproduz.

Informa que só teve ciência de seu débito consolidado no Refis em data muito posterior a 1º de abril de 2001, embora fosse essa a data prevista. Além disso, o Contrato Particular de Cessão de Direitos - Refis traz uma condição suspensiva vinculando a realização do negócio caso haja a autorização da SRF para a transferência dos prejuízos ou a ocorrência do prazo decadencial, conforme as cláusulas que transcreve. Portanto, pendia condição suspensiva na realização do negócio jurídico por época da cessão, oportunidade em que não ocorre fato gerador do tributo.

Aduz ainda que a cessão inicialmente contratada era de prejuízos e base de cálculo negativa no valor de R\$ 7.050.000,00, com utilização de crédito de R\$ 1.621.500,00, mas só pôde usar R\$ 1.291.791,38.

Afirma que até a data da impugnação a SRF não havia autorizado expressa e textualmente utilização dos valores para quitação dos débitos do Refis, encontrando-se pendente de decisão o pedido realizado em agosto/2000.

Por fim, requer seja declarado improcedente o Auto de Infração.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2000

DESÁGIO OBTIDO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE TERCEIROS

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 pela Cofins na data da aquisição de sua disponibilidade.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 76 a 82. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [7] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 100 folhas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 76 a 82, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca da base de cálculo da Cofins. Para a Fazenda Nacional, fazem parte dela tanto o deságio obtido na compra de prejuízos fiscais quanto o deságio auferido na compra de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro.

A propósito da base de cálculo da contribuição, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de tomar como sinônimos “faturamento” e “receita bruta”. Nesse sentido, o voto condutor do Recurso Extraordinário 390.840-5 (MG),

⁷ Despacho acostado à folha 100 determina o encaminhamento dos autos para o outrora denominado Segundo Conselho de Contribuintes.

repetido no Recurso Extraordinário 346.084-6 (PR), da lavra do ministro Marco Aurélio (relator, no primeiro; redator, no último RE citado) [⁸], *verbis*:

Examino, então, a problemática referente à Lei nº 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo próprio ao conceito de faturamento. Eis o teor da lei envolvida na espécie:

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.

Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhado-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte.

Eis um panorama de precedentes do Tribunal, considerados conceitos relativos a tributos.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, o Plenário, sendo relator o ministro Octávio Gallotti, vencido no entendimento, teve oportunidade de proclamar que o imposto sobre serviços não incide sobre locação de bens porque locação de bens móveis não é simplesmente serviço. Fiquei com a redação do acórdão, conforme publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 178/1.265. Também na apreciação do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, o Plenário, em 12 de maio de 1994, reafirmou a necessidade de se atentar para o conceito consagrado dos institutos. Glosou a tentativa de se tomar, como abrangidos pela expressão “folha de salário”, os pagamentos efetuados a administradores e autônomos – Revista Trimestral de Jurisprudência 156/666-692. E, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Plenário, em 30 de junho de 1995 e conforme acórdão publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 161/1.043-1.057, veio, mais uma vez, a dar eficácia aos figurinos constitucional e legal ao concluir que não se pode falar em imposto sobre renda sem que haja ocorrido acréscimo patrimonial representado pela aquisição de disponibilidade sobre a renda. No caso, teve-se presente não só a Lei Fundamental como também o artigo 110 do Código Tributário Nacional, consoante o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal. Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-vernacular, volto à Lei nº 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao

⁸ RE 346.084-6 (PR): voto do ministro Marco Aurélio proferido em 18 de maio de 2005, julgamento concluído em 9 de novembro de 2005 e resultado publicado no DJ de 1º de setembro de 2006.

instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância de jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos “faturamento” e “receita bruta”. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria:

§ 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.

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.

Em síntese, o legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195, com a redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contida, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social pautar-se pela regra do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícito quanto à existência de lei complementar. Antecipou-se à própria Emenda Constitucional 20, no que, dando nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, versou a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento. A disjuntiva “ou” bem revela que não se tem a confusão entre o gênero “receita” e a espécie “faturamento”. Repita-se, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, tinha-se apenas a previsão de incidência da contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a citada emenda, passou-se não só a se ter a abrangência quanto à primeira base de incidência, folha de salários, apanhando-se de forma linear os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, mesmo sem vínculo empregatício, observando-se o precedente desta Corte, como também a inserção, considerado o que surgiu como alínea “b” do inciso I do artigo 195, da base de incidência, que é a receita.

Como, então, dizer-se a esta altura, que houve simples explicitação do que já previsto na Carta? É admitir-se a vinda à balha de emenda constitucional sem conteúdo normativo. É admitir-se que o legislador ordinário possa, até mesmo, modificar enfoque pacificado mediante jurisprudência do STF, no que haja atuado, à luz das balizas constitucionais, como guardião da Lei Fundamental. Descabe, também, partir para o que seria a repristinação, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário

jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compõe o pedido inicial.

Assim, sob a égide da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, anterior à Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998, que deu nova redação ao artigo 195 da Constituição da República, “faturamento” ou “receita bruta”, base de cálculo do PIS e da Cofins, a despeito de espécie e gênero, respectivamente, aqui se confundem e compreendem somente a venda de mercadorias, a venda de serviços e a venda de mercadorias e serviços.

Por conseguinte, o deságio obtido na compra de prejuízos fiscais e o deságio auferido na compra de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, ambos utilizados para a liquidação de multa e de juros devidos no âmbito do Refis, são valores estranhos à base de cálculo do tributo.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Tarásio Campelo Borges