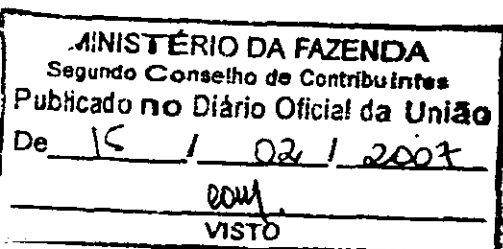




Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

Recorrente : FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S.A.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG



**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.
CERCEAMENTO DE DEFESA.**

A apresentação de impugnação e de recurso voluntário com argumentação robusta e esquematizada por tópicos desautoriza a alegação de cerceamento do direito de defesa.

PIS. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. REVISÃO DE LANÇAMENTO.

Inexistindo no auto de infração motivação expressa, tanto para o reexame de período anterior como para a exigência de diferenças que deixaram de ser lançadas na ocasião, exclui-se o crédito tributário exigido em decorrência da revisão de lançamento anterior.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÕES DE DESPESAS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição as recuperações de despesas que não constituam novos ingressos na contabilidade da pessoa jurídica, a teor do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98.

DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição os descontos concedidos de maneira incondicional, a teor do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98.

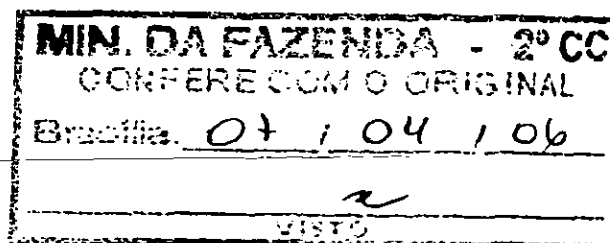
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo Galvão, Josefa Maria Coelho



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

Marques e José Antonio Francisco. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente, Dra. Anete Mair Medeiros de Ponte Vieira.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso, Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Roberto Velloso (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CO
RECURSOS - ORIGINAL
Data: 04 / 04 / 06
u

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

Recorrente : FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 16/10/2003 por falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de janeiro de 1999 a novembro de 2002, para exigir o crédito tributário de R\$ 4.380.219,55.

Segundo consta do Termo de Verificação, as bases de cálculo do PIS foram recompostas pela Fiscalização para incluir variações monetárias ativas, indenizações sobre sinistros e recuperações diversas. A Fiscalização não excluiu da base de cálculo valores registrados como abatimentos e bonificações por não terem sido destacados em nota fiscal e serem concedidos sob condição. A empresa vinha declarando o PIS com suspensão de exigibilidade, mas desistiu da ação judicial (fl. 227) para aproveitar os benefícios da MP nº 38/2002, efetuando os recolhimentos sob o código 9250. O Fisco informou que os períodos referentes aos anos de 1999 e 2000 foram reexaminados e que o lançamento somente levou em consideração os valores que deixaram de ser constituídos na ocasião.

A DRJ em Belo Horizonte - MG, por meio do Acórdão nº 5.157, de 19/01/2004, manteve em parte o lançamento. Naquele julgamento foram rejeitadas as preliminares de nulidade. No mérito, decidiu-se pela procedência da inclusão na base de cálculo das variações monetárias ativas, das indenizações sobre sinistros e outras recuperações diversas. Decidiu-se que não cabe a exclusão de descontos condicionais e que não há o direito de compensação do PIS pago sobre a aquisição de combustíveis, pois a partir de 01/07/2000 deixou de existir a substituição tributária das refinarias e distribuidoras. Foram sanados de ofício alguns equívocos nas bases de cálculo e considerados alguns pagamentos efetuados a maior pela contribuinte, excluindo-se do auto de infração a quantia de R\$ 1.986.025,76 de contribuição, a ser acrescida da multa de 75% e dos juros de mora correspondentes.

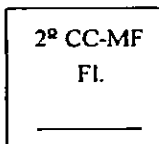
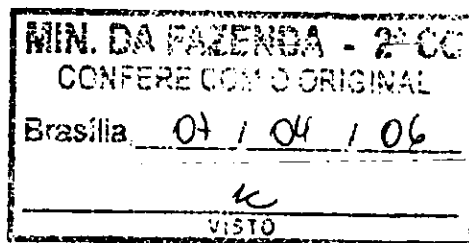
Regularmente notificado do Acórdão em 11/02/2004, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 359/397 em 12/03/2004, instruído com os documentos de fls. 398/401, onde consta o arrolamento de bens. Alegou em preliminar a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa e pela proibição de fazer a revisão do lançamento com base em alteração de critérios jurídicos. No mérito, sustentou que as variações cambiais ativas não podem ser consideradas isoladamente como receitas, pois são recuperação de despesas independentemente do regime de tributação adotado pela contribuinte; que os rendimentos obtidos nas operações de *hedge* e *swap* estavam vinculados à cobertura de prejuízos decorrentes de variações cambiais e por isso não podem ser considerados isoladamente como receitas; que as indenizações de seguros são recuperações de despesas anteriormente incorridas pela ferrovia, que paga seus clientes por acidentes ou perdas da carga transportada antes de receber a indenização da seguradora; que o que se discute não é a exclusão dos abatimentos e bonificações da base de cálculo como descontos condicionais, mas sim que tais importâncias não possuem natureza de receita tributável por se tratarem de meros ajustes de preços em contratos não escritos; que não pleiteou compensação do PIS pago sobre a compra de combustíveis a partir de julho de 2000, mas sim a compensação do saldo remanescente de crédito de PIS correspondente às aquisições de combustíveis até junho de 2000, conforme documentos acostados à impugnação; que não alegou

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

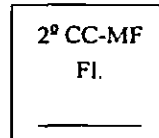
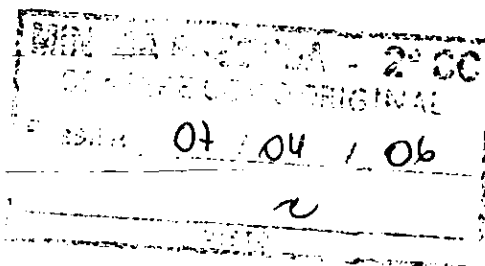
Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207



as diferenças levantadas de ofício na decisão recorrida porque foi cerceada no seu direito de defesa; que no REsp nº 501.628 o STJ reconheceu a ilegalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por violar o art. 110 do CTN e que o Conselho de Contribuintes deve adotar aquele entendimento para cancelar o auto de infração lavrado com base naquele dispositivo ilegal.

É o relatório.

J *San*



Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO CARLOS ATULIM

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Os documentos de fls. 101/105 revelam que houve pedido e autorização para o reexame dos períodos que haviam sido fiscalizados em 1999 e 2000, nos termos do art. 906 do RIR/1999.

A recorrente alegou que houve mudança no critério jurídico, pois a Fiscalização teria incluído na base de cálculo valores que não constaram da autuação anterior.

Ora, do fato de a Fiscalização ter incluído novos valores na base de cálculo não decorre logicamente a conclusão de que houve mudança de critério jurídico, pois as alterações poderiam muito bem terem sido motivadas por erro material cometido na feitura do lançamento anterior.

Na verdade, a autoridade administrativa não motivou nem o ato que autorizou o reexame de período já fiscalizado e nem o ato decorrente do reexame de ofício, consubstanciado no auto de infração albergado no presente processo.

A questão que se coloca é, portanto, a falta de motivação e não a revisão de lançamento por mudança de critério jurídico.

O art. 50, inciso VI, § 1º, da Lei nº 9.784/99, que já se encontrava em vigor na época do reexame efetuado, assim estabelece:

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

VI - decorram de reexame de ofício;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. "

Portanto, a Fiscalização pode reexaminar o período já fiscalizado com base no comando do art. 906 do RIR/99, mas se deste reexame decorrer um novo auto de infração, existe o dever de motivar a revisão do lançamento anterior em razão do dispositivo legal supra.

Conquanto as diferenças ora lançadas estejam numericamente indicadas nas fls. 29 e 30 do processo, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 19/23 não especificou o fato que determinou a exigência das diferenças em relação ao que havia sido lançado no auto de infração anterior e muito menos em qual dos incisos do art. 149 do CTN o fato se enquadraria. A Fiscalização limitou-se a esclarecer que os valores lançados nos períodos de 1999 e 2000 referem-se a diferenças que não foram lançadas na época, sem explicitar o motivo pelo qual não foram lançadas anteriormente e nem a que título foram lançadas agora.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07 / 04 / 06
<i>u</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

É pacífico o entendimento segundo o qual o art. 149 do CTN não autoriza a revisão de lançamento em virtude de erro de direito. Como a Fiscalização não disse o motivo que desencadeou a revisão, não há como se saber se foi por erro de direito, por mudança no critério jurídico ou se foi por erro material. Tanto isto é verdade que o julgador *a quo* vacilou ao tentar enquadrar os "ajustes" efetuados pela Fiscalização nos incisos IV e VIII do art. 149 do CTN, conforme se pode ler nas fls. 334/335.

O inciso IV refere-se à comprovação de falsidade, erro ou omissão, quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Este inciso claramente não se aplica ao caso concreto porque a falsidade, o erro ou a omissão, devem ser verificadas em relação às declarações prestadas pelo sujeito passivo e não em relação a valores que foram apurados pelo próprio Fisco na feitura do lançamento de ofício que está sendo revisado.

O inciso VIII refere-se à apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. O enquadramento neste inciso somente seria possível se a Fiscalização ou o Acórdão recorrido tivessem indicado qual o fato que não foi conhecido ou não provado na feitura do auto de infração de 2001, o que não ocorreu.

Considerando a inexistência de motivação, quer para o reexame de período já Fiscalizado, quer para a revisão do lançamento de ofício anterior, devem ser excluídos do auto de infração os valores lançados entre janeiro de 1999 e dezembro de 2000.

Ainda preliminarmente, alegou a recorrente cerceamento de defesa, pois a Fiscalização não teria especificado com clareza nos demonstrativos a matéria que seria objeto do lançamento.

Ora, a própria defesa apresentada na impugnação e no recurso desautorizam esta alegação, pois o desenvolvimento da argumentação por tópicos revela a perfeita compreensão da matéria objeto do lançamento.

Além disso, às fls. 79/81 se pode constatar que a empresa recebeu todas as planilhas com as explicações pertinentes ao levantamento efetuado pelo Fisco, tendo sido na mesma oportunidade intimada a manifestar-se em relação aos cálculos no prazo de cinco dias, contados do recebimento.

A resposta a esta intimação consta à fl. 83, na qual se verifica que o Gerente Contábil da empresa tinha a exata noção da matéria tributável, tanto que apresentou e comprovou os pontos de discordância.

Portanto, a apresentação de demonstrativos sintetizando os valores que compuseram a base de cálculo não representaram cerceamento de defesa, mesmo porque os valores foram retirados dos balancetes e do livro razão da empresa, que se encontram juntados ao processo. A empresa teve os cinco dias daquela intimação para se manifestar sobre os cálculos que lhe foram apresentados (fl. 80). Teve os 30 dias da impugnação e mais o tempo transcorrido entre o julgamento de primeira instância e a apresentação do recurso para refazer as contas da Fiscalização.

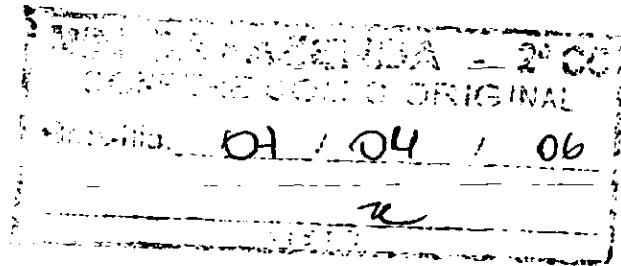
Em vista destas circunstâncias, realmente é improcedente a alegação de cerceamento de defesa, não merecendo reparo a decisão recorrida quanto a este aspecto.

u



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207



2º CC-MF
Fl.

No mérito, o art. 195, I, "b", da CF/1988, foi alterado pela EC nº 20/1998, que incluiu a "receita" - sem qualquer qualificação - como hipótese de incidência das contribuições sociais; enquanto que o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, equiparou os conceitos de faturamento e de receita bruta na esteira do que já havia decidido o STF no RE nº 150.755-PE.

Assim dispõe a Lei nº 9.718, de 27/11/1998:

"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." (grifei)

Discorrendo acerca da equivalência entre os conceitos jurídicos de receita bruta e faturamento, no âmbito do direito tributário, escreveu o Prof. Fernando Netto Boiteux, onde os grifos são por minha conta:

"(...) 9. O conceito jurídico de receita, ainda sem adjetivos, entrou em nosso direito privado de forma oblíqua, por meio de dispositivo do Código Comercial referente ao comércio marítimo. Lá, tinha o conceito, como tem hoje no direito tributário, o sentido de uma universalidade, significando 'tudo quanto o capitão receber' (art. 503).

10. (...) O Código Civil também não faz referência à receita, prevalecendo nas fontes, legislativas e judiciais, o conceito do Código Comercial.

Portanto, se há um conceito de receita no direito privado este conceito é de totalidade dos recebimentos, não importa a que título.

11. Nesse sentido pode-se dizer que o conceito do direito comercial foi recepcionado pelo direito tributário pois, já em 1943 o Decreto-lei nº 5.844 de 1º de outubro de 1943, que dispunha sobre a Cobrança e Fiscalização do Imposto de Renda, em seu artigo 40, dispunha:

'Art. 40 - ...

§ 1º Constitui receita bruta a soma das operações realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço dos serviços prestados.

§ 2º Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.'

12. Isto significa que o conceito legislativo, amplo, adjetivado como 'receita bruta' abrange todas as receitas da pessoa jurídica. Há quase 60 (sessenta) anos, portanto, o legislador tributário determinou o conceito de receita bruta, de forma ainda mais ampla do que o faz a Lei nº 9.718/98". (Receita e Faturamento: PIS e Cofins na Lei nº 9.718/98. Revista Dialética e Direito Tributário nº 61, pp. 58/65).

Pelo ângulo legislativo, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 750/1993, que cuida dos princípios contábeis geralmente aceitos, estabelece em seu art. 9º que *"As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento".* (grifei)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 01 / 04 / 06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.014973/2003-29 –
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

E o art. 187 da Lei nº 6.404/1976 estabelece que “*A demonstração do resultado do exercício discriminará: I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; (...).*” (grifei)

Ao estabelecer a vinculação entre **receita** e **resultado**, estes dispositivos legais evidenciam que para a contabilidade “receita” significa tudo aquilo que ingressa na pessoa jurídica aumentando o ativo sem causar um correspondente aumento no passivo.

Esta interpretação é confirmada por doutrinadores de escol como Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro:

“(…) receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado (...)” (Geraldo Ataliba. Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1969, pág. 25/26).

“(…) Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...)” (Aliomar Baleeiro. Uma introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense. 1976, pág. 130/135).

Portanto, à luz das normas legais e da mais abalizada doutrina, pode-se assegurar que o vocábulo “receita” - sem qualquer qualificação - é todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um correspondente aumento no passivo.

Os argumentos da recorrente procuraram demonstrar que os valores incluídos pela Fiscalização na base de cálculo da contribuição são meras recuperações de despesas, não se caracterizando como receitas.

O problema é que, a prevalecer tais argumentos, teríamos forçosamente que admitir que a contribuição ao PIS e a Cofins incidiriam somente sobre a diferença entre receitas e despesas, uma vez que uma parte de toda receita que é auferida por uma entidade destina-se a recuperar a despesa incorrida. Como via de regra, não se pode gerar receita sem antes incorrer-se em despesas, pela argumentação da recorrente, a contribuição ao PIS e a Cofins não poderiam incidir sobre a parcela da receita que se igualasse com a despesa incorrida, o que conduziria à conclusão de que somente o superávit estaria sujeito à incidência das contribuições.

Definitivamente não é esta a *mens* do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

O art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.718/98, estabelece que:

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

(...)

II - as reversões de provisões e recuperação de créditos baixados com perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos ...”.

Conforme se pode verificar, as recuperações de despesas admitidas pela lei são apenas aquelas que não se consubstanciem em novos ingressos para o patrimônio da entidade, o que não é o caso das variações cambiais ativas; dos ganhos com *hedge* e *swap*, ainda que para cobertura de riscos, e nem do recebimento de seguros, pois todas estas operações implicam ingressos de novos recursos na contabilidade da pessoa jurídica.

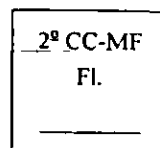
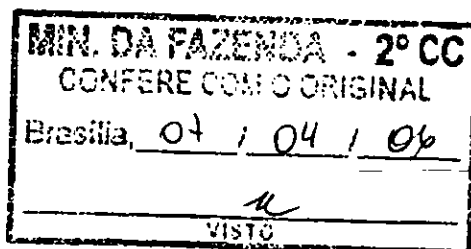


Ministério da Fazenda –
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.014973/2003-29

Recurso nº : 126.730

Acórdão nº : 201-78.207



Especificamente quanto às variações cambiais ativas, além de o art. 9º da Lei nº 9.718/98 determinar que sejam incluídas na base de cálculo das contribuições, a recorrente informou nos autos às fls. 56 e 72 que não se valeu dos arts. 30 e 31 da MP nº 1.858-10/1999, tendo optado por se manter no regime de competência.

No tocante aos descontos e abatimentos, alegou a recorrente à fl. 393 que possui contratos não escritos com os clientes, os quais determinam preço diferenciado em relação ao volume transportado. Portanto, o que estaria em discussão não é a possibilidade de excluir estas importâncias da base de cálculo a título de desconto, mas sim que tais valores não são receitas tributáveis por se tratarem de ajustes de preço.

A argumentação é interessante, mas em momento algum a decisão recorrida contestou a existência de contratos não escritos. O problema é que a recorrente não apresentou até agora nenhuma prova de que os valores incluídos pela Fiscalização se referiam a variações ocorridas no volume de carga transportada. Além disso, o próprio setor de contabilidade da empresa informou na resposta à intimação nº 2 (fls. 64 item E) que a conta “abatimentos e bonificações” registra descontos concedidos pela área comercial da empresa a clientes que cumprem cotas ou alancam vendas. Desse modo, caracterizada está a concessão de descontos condicionais, que não se enquadram na hipótese prevista no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, combinado com o art. 333, II, do CPC, estabelecem que pertence à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. Além disso, o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, prevê a preclusão do direito de apresentação de provas documentais, quando não efetuada junto com a impugnação.

Relativamente à compensação das contribuições que incidiram sobre a aquisição de combustíveis (IN SRF nº 06/1999), alegou a recorrente que pretende compensar os valores referentes às aquisições de combustíveis ocorridas até junho de 2000, tendo efetuado a juntada extemporânea dos documentos de fls. 418/439, no intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos e valores pretendidos.

O direito de a recorrente efetuar a juntada de documentos aos autos está precluso desde a data em que formalizou a impugnação, pois não foram adotadas as providências previstas no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, somente para argumentar, verifica-se que no demonstrativo de fls. 419/421 a empresa comprovou que efetuou as aquisições antes das alterações promovidas pela Lei nº 9.990/2000. Porém, consta dos autos que os créditos apresentados já foram aproveitados pela recorrente quando declarou a contribuição devida nas DCTF (item h do termo de verificação, fl. 21). Logo, não procede a pretensão da recorrente, pois tais créditos já foram considerados na apuração efetuada pela Fiscalização nos períodos compreendidos entre fevereiro de 1999 e junho de 2000.

No tocante ao fato de não ter alegado as diferenças levantadas de ofício na decisão recorrida porque teria sido cerceada em seu direito de defesa, a alegação já foi apreciada na preliminar. Acrescente-se apenas que defesa trabalhosa não significa defesa inviabilizada. Como já foi dito alhures, a recorrente teve prazo mais do que suficiente para conferir os cálculos da Fiscalização.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.014973/2003-29
Recurso nº : 126.730
Acórdão nº : 201-78.207

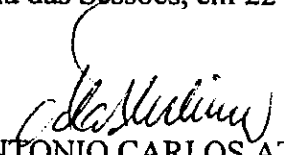
MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07 / 04 / 06
<i>u</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Por derradeiro, esclareço que a Câmara do Conselho de Contribuintes não é vinculada aos acórdãos do STJ e que o acórdão colacionado pode ser definitivo em relação ao autor da ação, mas é insusceptível de gerar qualquer efeito em relação à recorrente, por não enquadrar-se nas disposições do Decreto nº 2.346/97.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir da autuação os valores lançados no período compreendido entre janeiro de 1999 e dezembro de 2000, em razão da ausência de motivação expressa para revisão do lançamento anterior (art. 149 do CTN, c/c o art. 50, VI, § 1º, da Lei nº 9.784/99).

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.


ANTONIO CARLOS ATULIM

du