



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

Processo n° 10680.721345/2006-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-001.646 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria COFINS-COMPENSAÇÃO
Recorrente TOTAL FLEET S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/05/2003 a 31/12/2003

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. APLICAÇÃO DO ART. 2º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/1991.

Reconhecida a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo da contribuição deve ser determinada a partir do *caput* do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991. A Cofins, portanto, deve incidir sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. MULTA CONTRATUAL. CABIMENTO.

Demonstrada a natureza indenizatória da multa contratual, não cabe a incidência da contribuição sobre o seu recebimento, uma vez que a base de cálculo do tributo, no regime cumulativo, deve compreender apenas a receita bruta da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

OUTRAS RECEITAS. DEMONSTRAÇÃO DA NATUREZA DOS INGRESSOS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE PROVA.

O contribuinte deve instruir o pedido de compensação com a prova da liquidez e da certeza do direito creditório, o que pressupõe a comprovação da natureza dos ingressos tributados. Não cabe a homologação da compensação se os elementos probatórios são insuficientes para determinar a procedência do direito creditório.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido 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 reconhecimento do direito à repetição do indébito decorrente da inclusão da conta 4.3.1.101 (multas contratuais) na base de cálculo da contribuição, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado eletronicamente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado eletronicamente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (Presidente), Bruno Mauricio Macedo Curi, Jose Fernandes Do Nascimento, Francisco Jose Barroso Rios, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou parcialmente improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, assentada nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita (fls. 189):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/05/2003 a 31/12/2003

Alargamento da base de cálculo - § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 - Inconstitucionalidade

Matéria de repercussão geral. Declarada a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da lei nº 9.718/98, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Observância ao art. 26-A, §6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972. Reconhece-se o crédito advindo de recolhimento efetuado sobre receitas que não se enquadrem no conceito de faturamento, adotado pela Lei complementar nº 70, de 1991, conforme o objeto social do contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O acórdão da DRJ reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins, decorrente do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998. Porém, admitiu a

compensação apenas dos indébitos decorrentes da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do tributo, indeferindo no tocante às demais, pelas razões seguintes (fls. 193-194):

Quanto à parcela do crédito reclamado que foi calculado sobre "outras receitas operacionais", também descritas e identificadas nos referidos balancetes, nega-se o seu aproveitamento pois apresentam natureza compatível com o objeto social, devendo, portanto, compor o faturamento.

Portanto, refazem-se os cálculos conforme a planilha a seguir elaborada: [...]

A requerente informa, ainda, que existe incompatibilidade entre os dados constantes nas DCTF do 4º trimestre de 2002, 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 com as constantes nos Per/Dcomp, assim como nas DIPJ dos períodos em questão. Esclarece que tal equívoco poderá ser sanado a partir da retificação de ofício das DCTF do período de forma a refletir o pagamento indevido a maior.

Insta observar que falece competência a esta Turma de julgamento promover a retificação de qualquer documentação que componha o rol de obrigações acessórias da requerente, neste caso as DCTF, constituindo uma atribuição de competência exclusiva do contribuinte.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer os créditos discriminados na planilha acima.

A Recorrente, nas razões de fls. 205-214, após esclarecer que sua receita operacional decorre da locação de veículos, sustenta que as receitas das contas 4.3.1.101 (multas contratuais), 4.3.1.102 (repasso de financiamentos), 4.3.1.103 (garantia ampliada), 4.3.1.104 (abertura crédito), 4.3.1.105 (retorno de seguros), 4.3.1.105 (retorno despachante) e 4.3.1.108 (outras rec. adicionais) não apresentam relação com o seu objeto social. Portanto, embora contabilizadas como "outras receitas operacionais" da Companhia, não teriam natureza de faturamento. Pleiteia o reconhecimento do direito de crédito, o conhecimento do recurso e a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

O sujeito passivo teve ciência da decisão no dia 10/05/2012 (fls. 246), interpondo recurso tempestivo em 11/06/2012 (fls. 205). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode ser conhecido.

Inicialmente, cumpre registrar que não foi apresentada qualquer irrisignação no tocante à falta de retificação da Dctf (Declaração de Débitos e Créditos Tributários

Federais). A decisão recorrida, assim, tornou-se definitiva nesse particular, nos termos do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 42. [...]”

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não foi objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

A matéria controvertida, portanto, diz respeito apenas à legalidade da incidência contribuição no regime cumulativo sobre as receitas contabilizadas pelo Recorrente nas contas 4.3.1.101 (multas contratuais), 4.3.1.102 (repasse de financiamentos), 4.3.1.103 (garantia ampliada), 4.3.1.104 (abertura crédito), 4.3.1.105 (retorno de seguros), 4.3.1.105 (retorno despachante) e 4.3.1.108 (outras rec. adicionais).

Nesse sentido, deve-se ter presente que, até o início da vigência da não-cumulatividade da Cofins, a hipótese de incidência da contribuição encontrava-se disciplinada pela Lei nº 9.718/1998 e pela Lei Complementar nº 70/1991. Estas, por sua vez, definiam o “fato gerador” do tributo nos seguintes termos:

Lei Complementar nº 70/1991:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Lei nº 9.718/1998:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.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. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

A Lei Complementar nº 70/1991, como se vê, restringia a materialidade do tributo ao faturamento mensal, assim **considerado a receita bruta das vendas de mercadorias ou da prestação de serviço de qualquer natureza**. Não havia previsão para a incidência sobre outras receitas, o que somente ocorreu após a Lei nº 9.718/1998, que, por meio de seu art. 3º, §1º, ampliou o âmbito normativo da contribuição, de modo a compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, porém, foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento do RE nº 346.084/PR:

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. Sobrepõe-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. (STF. T. Pleno. RE 346.084/PR. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Rel. p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO. DJ 01/09/2006).

Esse entendimento foi reafirmado pela jurisprudência do STF no julgamento de questão de ordem no RE nº 585.235/RS, decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B), no qual também foi deliberada a edição de súmula vinculante sobre a matéria:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (STF. RE 585235 RG-QO. Rel. Min. CEZAR PELUSO. DJ 28/11/2008).

O acórdão recorrido reconheceu essa inconstitucionalidade. Porém, ao invés de aplicar o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 - que define *faturamento* como “a *receita bruta das vendas de mercadorias ou da prestação de serviço de qualquer natureza*”-, entendeu que o conceito seria equivalente à *receita operacional*. Assim, negou o direito ao crédito, uma vez que as receitas analisadas apresentariam “*natureza compatível com o objeto social*”.

Trata-se, contudo, de exegese equivocada, uma vez que, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, reproduzido acima, *faturamento* não é sinônimo de *receita operacional*, mas de *receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços*.

Portanto, segundo ensina Octavio Campos Fischer, o *faturamento* “[...] **somente decorre de atos praticados pelos contribuintes, consistentes em operações de venda com bens/mercadorias e/ou prestações de serviços**”¹, o que faz com que parte da

¹ FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 135.

doutrina, na linha de Luís Fernando de Souza Neves, vincule a incidência da contribuição às condutas de “realizar operações jurídicas de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, bem como de serviços de qualquer natureza”².

No presente caso concreto, o Recorrente limitou-se a fazer referência às contas 4.3.1.101 (multas contratuais), 4.3.1.102 (repasso de financiamentos), 4.3.1.103 (garantia ampliada), 4.3.1.104 (abertura crédito), 4.3.1.105 (retorno de seguros), 4.3.1.105 (retorno despachante) e 4.3.1.108 (outras rec. adicionais). Não há, porém, qualquer explicação acerca da origem dos valores recebidos, o que inviabiliza o exame da natureza das receitas. Dito de outro modo, não há como saber se “repasso de financiamentos”, “garantia ampliada”, “abertura crédito”, “retorno de seguros”, “retorno despachante” e “outras rec. adicionais” tem ou não natureza de prestação de serviços e, por conseguinte, de faturamento do contribuinte. A única exceção fica por conta da 4.3.1.101, que se refere a “multas contratuais”. Estas, enquanto prestação sancionatória decorrente de inadimplemento contratual, mostra-se inconfundível com operações de venda ou prestação de serviço.

Assim, considerando que a demonstração da natureza da receita é ônus do contribuinte que pleiteia a compensação, vota-se pelo conhecimento e parcial provimento do recurso, apenas para fins de reconhecimento do direito à repetição do indébito decorrente da inclusão da conta 4.3.1.101 na base de cálculo da contribuição.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

² NEVES, Luís Fernando de Souza. COFINS: Contribuição Social sobre o Faturamento – L.C. 70/91. São Paulo : Max Limonad, 1997, p. 98.