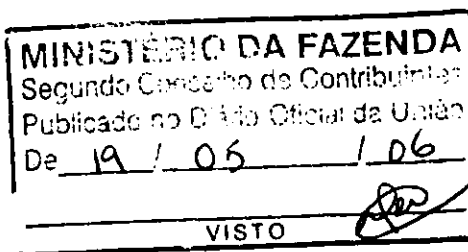




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701



2º CC-MF
FL.

Recorrente : PEDRO MUFFATO & CIA. LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição é o total da receita bruta obtida pela empresa. Todavia a transferência de mercadorias em estoque para integralizar capital de outra empresa não constitui receita, inclusive por não representar aumento do patrimônio da empresa ou qualquer das demais formas de receita conceituada pela doutrina.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
PEDRO MUFFATO & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Raimar da Silva Aguiar, Jorge Freire, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Cláudia de Souza Arzua (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 2/8/2004

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 218/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : PEDRO MUFFATO & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança da Cofins decorrente, segundo o Termo de Constatação Fiscal, fls. 191/200:

1. venda de mercadorias em estoque, mediante integralização de capital na empresa Muffatão Máster S.A, relativa ao período de setembro/99;
2. glosa de exclusão feita pela contribuinte de vendas de fraldas descartáveis, no período de fevereiro a agosto/2002, registrada como "regime especial – Lei 10.147";
3. bonificações recebidas, em mercadorias, de fornecedores, no período de fevereiro/99 a março/2003; e
4. outras diferenças apuradas a partir das receitas em cada mês, consideradas as exclusões previstas em lei.

A contribuinte apresentou impugnação apenas relativa à matéria integralização de capital, no período de setembro/99, tecendo sobre ela as suas razões impugnatórias:

1. efetivou integralização de capital da empresa Muffatão Máster S.A, em setembro/99, no valor de R\$ 5.732.318,00, subscrito pela versão de bens, direitos e obrigações e que a parte relativa ao estoque de mercadorias, no valor de R\$ 7.744.962,77, foi considerada pelo Fisco como parte integrante do faturamento;
2. a Lei nº 9.718/98 no seu art. 3º, § 2º, inciso III, soluciona a questão acerca da transferência destas mercadorias para terceiros, ao determinar que "*valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas reguladoras expedidas pelo Poder Executivo*" foram excluídas da base de cálculo da contribuição;
3. o valor desta transferência foi informado nas fichas 32^A e 33^A da DIPJ/2000 como receita bruta e posteriormente excluída da base de cálculo da Cofins como determina a Lei nº 9.718/98;
4. a operação não pode ser caracterizada como operação mercantil já que não houve mercancia de mercadoria, mas simples transferência para outra pessoa jurídica;
5. a CF/88, no seu art. 156, inciso I, § 2º, em relação ao imposto inter vivos, de competência dos municípios, define como imune a transferência para integralização de capital;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 2 / 8 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

6. requer parcelamento das matérias não impugnadas e a extinção total da parcela impugnada.

A DRJ em Curitiba - PR manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 4.715, de 15/10/2003, fls. 249/258, julgando procedente o lançamento.

Inconformada a contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 262/268, alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na inicial, acrescendo ainda que:

1. não houve venda de mercadorias, mas mera transferência cujo valor foi usado na integralização de capital da nova sociedade;
2. não admitir a exclusão levada a efeito equivale a tributar bens e valores vertidos em operações de cisão e incorporação, totalmente isentos de tributos, inclusive contribuições; e
3. questiona-se se a transferência de fundos de comércio, nele contido o estoque de mercadorias, para integralização de capital, está dentro da hipótese de incidência tributária.

Foi efetuado arrolamento de bens permitindo o seguimento do recurso interposto, conforme informação de fl. 271.

É o relatório. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser analisado.

Para o deslinde das demais questões tratadas no recurso é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº 9.718/98.

Anteriormente à Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, § 2º:

"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 correspondente 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. (grifo nosso).

§ 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 operacionais 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; //



Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

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

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica que iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal:

"Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – "Receitas e Despesas/Resultado", é que "*receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos¹, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido*".

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

¹ A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido. //



Processo nº : 10935.00 1043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda..."

As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

(...)

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo — a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período."

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

"Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento numero 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o "fluxo de concretização" fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita..."

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos — ativos e passivos, exatamente o que se denomina de "patrimônio líquido". Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 2 / 8 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

Verifica-se, portanto, que o conceito de receita encontra-se intimamente relacionado com o patrimônio, representando, assim, o conjunto de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa, aumentando-o.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV nº 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

"Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnias autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada



Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros". "

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributário".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Da análise do caso concreto verifica-se que a operação praticada pela empresa envolve duas contas do ativo: estoque de mercadoria e investimentos, tendo sido debitada a primeira e creditada a segunda, o que, por si só, demonstra que não houve aumento patrimonial ou qualquer outro tipo de entrada na contabilidade da recorrente. Ademais, as mercadorias foram transferidas pelo preço de custo, como demonstrado nos autos, o que comprova que a recorrente não obteve qualquer ingresso na sua contabilidade.

Depreende-se daí que a transferência de mercadorias realizada pela contribuinte para integralizar o capital de outra pessoa jurídica, não representa uma receita nos moldes da Lei nº 9.718/98, devendo ser excluída da tributação da Cofins por absoluta falta de previsão legal para que seja efetuada tal cobrança.

Todavia é de se ressaltar que quanto ao alegado inciso III, § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98 Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi citam in "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática", São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 696, como exemplo de receitas transferidas para terceiros, as contas telefônicas, nas quais são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia, como as campanhas de doação da UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900, etc. Esses



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 2 / 8 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10935.001043/2003-76
Recurso nº : 125.269
Acórdão nº : 202-15.701

valores não são receitas das empresas de telefonia e, por isso mesmo, não podem integrar sua receita bruta para efeito da legislação tributária federal.

O caso em análise, como bem frisou a decisão recorrida, não se trata sequer de transferência de receitas, mas sim de transferência de mercadorias. Não podendo sob qualquer hipótese confundir-se uma com outra. No primeiro caso estar-se-ia transferindo o próprio numerário, e no segundo caso, mercadorias, objetos a serem posteriormente convertidos, pela venda, em receitas da outra pessoa jurídica. Sendo incabível, portanto, a exclusão prevista na lei ao caso concreto apresentado, restaria finda a discussão. Entretanto, ainda que não bastasse a impossibilidade da exclusão pretendida pela contribuinte por absoluta falta de amparo legal, o dispositivo legal invocado dependia, para sua aplicação, de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual, não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário, conforme sabiamente mencionado pela autoridade *a quo*, citando, inclusive, jurisprudência neste sentido (fls. 58/59).

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP nº 1991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

Após a citada revogação, a SRF proferiu o AD SRF nº 56, de 2000, por meio do qual explicitou que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo (condição resolutória para sua eficácia) e ter sido revogado, não produziu qualquer efeito durante a sua vigência.

Entretanto, como já explicitado acima, a transferência de mercadorias realizada pela recorrente não constitui receita e por conseguinte não há de ser tributada pela Cofins. Assim sendo, a impossibilidade de tributar tal operação pela Cofins dá-se em virtude de a operação não ser conceituada como receita e, portanto, não constituir base de cálculo desta contribuição, e não por ser transferência de receita de terceiros.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004 //

Nayra Bastos Manatta
NAYRA BASTOS MANATTA