



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

Processo nº 11030.001842/2004-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.911 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente ZAMBONATTO CONSTRUÇÕES LTDA (ex Empreiteira Zambonato Ltda).
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2004

COFINS - PRAZO DECADENCIAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 08 - 05 ANOS CONTADOS DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, decisão que é objeto de súmula vinculante do STF, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN, qual seja, da ocorrência da decadência após decorridos 05 anos da data do fato gerador do tributo.

COFINS - BASE DE CÁLCULO - LEI 9718/98 - FATURAMENTO - NÃO INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O julgamento de inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS e da COFINS, perpetrada pela Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

VERDADE MATERIAL - IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Uma vez comprovado, por meio de documentação hábil e inequívoca, que os valores integrantes da base de cálculo do lançamento já haviam sido oferecidos à tributação, de se cancelar a exigência fiscal, sob pena de constituição em duplicidade do tributo.

Recurso Voluntário Provido.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto, José Antonio Francisco.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fl.04/09), que constituiu supostos débitos de COFINS apurados nas competências de 03/1999 a 07/1999 e de 09/1999 a 06/2004, derivados de divergências entre os valores escriturados pela Recorrente e aqueles efetivamente pagos. **O lançamento foi realizado com base na Lei nº 9.718/98 (a Recorrente era optante, no período, pelo Lucro Presumido), e a ciência do auto de infração ocorreu em 21/09/04.**

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/18), o lançamento decorre de procedimento de fiscalização de IRPJ e demais verificações obrigatórias, que gerou 04 autos de infração, sendo um de IRPJ, outro de CSLL, outro de PIS e o presente, de COFINS. **As divergências apuradas pela fiscalização – que serviram de base para o lançamento da COFINS – correspondem a valores de rendimentos de aplicações financeiras, juros ativos e descontos obtidos.** Ainda segundo o TVF (fls. 20) os valores de aluguéis recebidos da Caixa Econômica Federal em determinados meses foi excluído da base do lançamento porque em relação a estes houve retenção em fonte da contribuição.

Devidamente intimado do lançamento a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 198/224), na qual alega, em síntese:

- I. decadência do período de 03/1999 a 07/1999, pelo decurso do prazo de 05 anos entre os fatos geradores e o lançamento complementar de COFINS (art. 150, §4º do CTN);

- II. nulidade do lançamento na parte relativa aos anos de 1999, 2003 e 2004, pois o MPF só autorizava a fiscalização dos períodos de 2001 e 2002;
- III. inexistência de fundamento jurídico para a incidência da COFINS sobre receitas financeiras, pois não inseridas no conceito de faturamento;
- IV. inadequação do lançamento em relação a valores que não se configuram receitas – erros de fato – relativos à (i) valores recebidos em janeiro/01 que correspondem a quantias que haviam sido retidas por garantia, por parte de alguns clientes (tais valores já haviam integrado a base de cálculo da COFINS, quando da emissão das notas fiscais, embora não tivessem sido recebidas na ocasião – a inclusão destas quantias no lançamento configura, portanto, dupla tributação); (ii) valores de aplicação financeira do BANRISUL, que foram informados equivocadamente pela instituição financeira em seu informe de rendimentos, pois recebidos em 1999 e não (novamente) em 2001; (iii) diferença de R\$ 3.500,00 apurada em maio de 2001, que corresponde a nota fiscal emitida em abril de 2001 e que foi incluída na base de incidência daquela competência, carecendo de suporte o lançamento, pois o valor já havia sido tributado; e, por fim, (iv) valores de CDB's contratados junto ao BANRISUL, que foram tributados quando do recebimento e não poderiam ter sido incluídos na base do lançamento novamente, levando em conta a data da contratação e não da liquidação.

A DRJ julgou o lançamento procedente em parte (fls. 265/281), afastando as preliminares suscitadas (de decadência e nulidade do auto de infração por irregularidade do MPF), assim como o argumento de inconstitucionalidade da incidência da COFINS sobre receitas além do faturamento, e cancelando a exigência da contribuição sobre valores em relação aos quais houve erro de fato na apuração do tributo – quais sejam, **(i)** o valor da aplicação financeira do BANRISUL (cobrado em duplicidade em janeiro de 2001 por erro no informe de rendimentos do banco); **(ii)** o valor equivocadamente incluído em maio de 2001, que já havia sido inserido na base do mês de abril do mesmo ano; e **(iii)** os valores de CDB do BANRISUL, que foram tributados, adequadamente, quando do recebimento e não deveriam ter sido incluídos na base do lançamento. Não foi cancelada, contudo, a exigência relacionada aos valores que foram retidos pelos clientes, como garantia da prestação de serviços, pois a DRJ entendeu que não havia nos autos prova de que a totalidade do valor das notas fiscais havia sido tributada, de modo a excluí-los da base do lançamento relativo a janeiro de 2001.

A Recorrente foi intimada da decisão e apresentou seu Recurso Voluntário no qual além de reiterar os argumentos anteriormente apresentados, anexou documentos que comprovam que os valores que foram retidos por seus clientes (como garantia da prestação do serviço – equivalente a 5% do total das notas fiscais), e devolvidos em janeiro de 2001, não poderiam ser tributados neste mês, pois já o haviam sido nos meses em que as respectivas notas fiscais foram emitidas (quais sejam, outubro/99 e abril/00). Para tanto, a Recorrente apresentou a totalidade das notas fiscais emitidas em cada uma destas competências, de modo a comprovar que a soma de seus valores equivale ao montante que foi submetido à tributação da COFINS naqueles meses (fls. 325/337).

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele o conheço.

Várias são as questões trazidas pela Recorrente, todavia, a meu sentir, a análise de apenas duas é suficiente para o deslinde da questão, explico. A autuação compreende o período de 03/99 a 04/2000, e a Recorrente alega, dentro seus argumentos, os seguintes que seriam responsáveis pelo cancelamento total do auto de infração: **preliminarmente** a decadência de determinados períodos e, no **mérito**, questões específicas sobre a duplicidade de tributação e a aplicação da decisão de inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Passo a analisar os pontos argüidos.

Diante dos argumentos apresentados pela Recorrente, inicio minha análise pela **preliminar de DECADÊNCIA** arguida.

Constata-se da análise dos autos que foi dada ciência do lançamento à Recorrente **na data de 21/09/04**. O lançamento, contudo, refere-se ao período de 03/1999 a 07/1999, e de 09/1999 a 06/2004.

Independente de qualquer outro assunto que esteja sendo tratado no presente processo é indiscutível que o auto de infração **não pode subsistir em relação às competências 03/1999 a 07/1999**, pois o crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência (art. 156, V do CTN).

É de conhecimento geral que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar os Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882 e 559.943, declarou e reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, o que culminou na edição da Súmula vinculante nº 8, *in verbis*:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

A simples edição da citada súmula já é suficiente para o cancelamento das exigências relativas ao período em questão – 03/1999 a 07/1999 - não apenas em razão de ser uma orientação vinculante, mas em virtude de reconhecer a total inconstitucionalidade do dispositivo legal que pretendia majorar em mais cinco anos o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir tributos.

Desta forma, não há meios de se manter a exigência para o período em destaque, uma vez que o fato gerador do tributo ocorreu antes de 05 anos da lavratura do auto de infração, quando então foi realizada sua declaração, pagamento e, passados os 05 anos, sua homologação tácita.

Importa também ressaltar que, por se tratar de lançamento complementar de COFINS – vale dizer, diferenças apuradas entre a COFINS declarada e paga, e os valores que o Fisco entendeu serem devidos – o prazo decadencial a ser aplicado é mesmo aquele previsto no artigo 150 §4º do Código Tributário Nacional, e não o do artigo 173 do mesmo diploma normativo.

Logo, de se reconhecer a extinção do tributo exigido em relação aos meses de 03/1999 a 07/1999, por ocorrência da decadência, e determinar o cancelamento do lançamento, nesta parte.

No que se refere ao mérito do lançamento, há de se fazer a distinção entre (i) receitas que não compõem o conceito de faturamento, onde se discute a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98 e (ii) receitas derivadas da devolução de quantias que haviam sido retidas pelos clientes, quando do pagamento das notas fiscais de serviços emitidas pela Recorrente, como forma de garantia do término dos serviços realizados (competência de janeiro/2001).

Em relação à CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98, e à conseqüente discussão de não tributação das receitas que não se enquadram no conceito de faturamento, pela impossibilidade de se tributar a receita bruta, entendo que devem ser acolhidos os argumentos da Recorrente quanto à impossibilidade de incidência da COFINS, pois a base de cálculo desta contribuição, sob a égide de tal diploma legal, não comporta a incidência sobre outras receitas, que não aquelas derivadas da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, para determinar sua incidência sobre a totalidade de receitas (e não apenas sobre o faturamento), foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, com efeito vinculante. De acordo com o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as matérias já definitivamente julgadas pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, podem ser conhecidas pelos tribunais administrativos, mesmo que sejam matéria de ordem constitucional.

Neste sentido, é de domínio público que “ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o **Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98**, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior a EC nº 20/98” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538).

Parafraseando o Conselheiro Fernando Lobo D'Eça, que inicialmente trouxe, a esta Câmara, o entendimento da possibilidade de aplicação pelos tribunais administrativos de decisão do pleno do STF, cito:

“Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “embora tomada em controle difuso, a

decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05).

Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refugiam às base de cálculos do COFINS e PIS/PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.” (destaquei)

Desta feita e, em vista do fato de parte do auto de infração ter como fundamento a base de cálculo ampliada trazida pelo conceito de faturamento previsto na Lei nº 9.718/98 e, uma vez que a constitucionalidade da norma vicia o lançamento, o auto de infração não pode subsistir neste particular, em relação aos valores lançados sob tal fundamento legal.

No que se refere **ÀS QUESTÕES DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO**, em vista da inclusão na base de cálculo do lançamento realizado em relação ao mês de janeiro de 2001, dos valores que haviam sido retidos por clientes como forma de garantia de prestação dos serviços da Recorrente, entendo que também lhe assiste razão, conforme documentação acostada aos autos. Vejamos.

Os valores em questão correspondem à 5% do valor das notas fiscais de prestação de serviços que foram emitidas pela Recorrente (em especial duas notas fiscais, uma delas emitida em outubro de 1999 e outra em abril de 2000). Estas quantias eram retidas pelos clientes, como forma de garantir a prestação dos serviços – razão pela qual eram “devolvidas”/pagas à Recorrente quando do término da prestação. Os valores em questão

foram devolvidos em janeiro de 2001 e, com o registro da receita em sua contabilidade, o Fisco entendeu que tais valores deveriam integrar a base de cálculo da COFINS daquele mês.

Ocorre que, **os valores já haviam integrado a base de cálculo da COFINS dos meses em que foram emitidas as respectivas notas fiscais – quais sejam, outubro/99 e abril/00** – motivo pelo qual foram adequadamente excluídos da base de apuração da contribuição, quando recebidos efetivamente, em janeiro de 2001.

A Recorrente comprovou adequadamente que os valores em questão já haviam sido tributados nas competências em que foram emitidas as notas fiscais em questão. Trouxe aos autos não apenas a DIPJ que indica o valor das bases de cálculo da COFINS nos respectivos meses (fls. 39 e 46), mas também, a totalidade das notas fiscais emitidas em cada um destes meses (fls. 325/334 e 336/337), comprovando que a soma dos valores totais das notas fiscais coincidem com os valores submetidos à tributação em outubro de 1999 e em abril de 2000.

Desta feita, resta evidente que os valores recebidos em janeiro de 2001 já haviam sido submetidos à tributação pela COFINS, nos meses em que foram emitidas as respectivas notas fiscais, sendo infundada a inclusão dos mesmos valores, novamente, na base de cálculo da contribuição devida no mês de janeiro de 2001. Neste passo, deve ser cancelada também a exigência da COFINS sobre referida quantia (total de R\$ 7.900,67, incluído na base do lançamento de janeiro/01).

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da Recorrente, cancelando integralmente o lançamento, seja em razão da extinção parcial do crédito tributário por ocorrência da decadência (03/1999 a 07/1999), seja em relação ao lançamento em duplicidade de valores anteriormente tributados (em janeiro/2001, no total de R\$ 7.900,67), e também porque os valores de base de cálculo remanescentes não podem sofrer a incidência da COFINS, na medida em que não se referem a receita da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de novembro de 2012

(assinado digitalmente)

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas