



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.000067/2006-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.811 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente TRANSBUS TRANSPORTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/12/2002 a 30/09/2004

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA A SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. NÃO CONFIGURADA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo indeferir perícias quando entendê-las prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 171.

A expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não objetiva limitar o alcance da ação fiscal, mas apenas instaurá-la, constituindo mero instrumento de planejamento e controle administrativo. A suposta falta de assinatura não enseja a nulidade do lançamento. Aplicação do entendimento consagrado na Súmula nº 171 do CARF.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica a ocorrência da decadência quando o lançamento é formalizado dentro do lustro quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. Para efeitos de incidência das contribuições, importa verificar o momento em que as receitas são reconhecidas, conforme o regime adotado, sendo irrelevante, para este fim, a data em que o direito à percepção dessas receitas surgiu.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Fatos Geradores: 31/12/2002 a 30/09/2004

COFINS. ART. 3º, §1º DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DOS ART. 99 DO RICARF.

A base de cálculo da COFINS sujeita ao regime cumulativo é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva

do STF, devem ser excluídas dela as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 99 do RICARF.

COFINS. REGISTRO CONTÁBIL DE PROVISÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PROVISÃO NÃO CONCRETIZADA. INEXISTÊNCIA DE RECEITA AUFERIDA. PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

O mero registro contábil de provisão de receita de correção monetária não implica receita auferida quando a provisão não se concretiza, devendo ser afastada a incidência da contribuição. Demonstrado nos autos que o lançamento contábil não possui substrato econômico, impõe-se reconhecer a improcedência do lançamento, pois não se pode admitir a tributação sobre receita irreal. Aplicação do princípio da prevalência da essência sobre a forma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Fatos Geradores: 31/12/2002 a 30/09/2004

PIS. REGISTRO CONTÁBIL DE PROVISÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PROVISÃO NÃO CONCRETIZADA. INEXISTÊNCIA DE RECEITA AUFERIDA. PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

O mero registro contábil de provisão de receita de correção monetária não implica receita auferida quando a provisão não se concretiza, devendo ser afastada a incidência da contribuição. Demonstrado nos autos que o lançamento contábil não possui substrato econômico, impõe-se reconhecer a improcedência do lançamento, pois não se pode admitir a tributação sobre receita irreal. Aplicação do princípio da prevalência da essência sobre a forma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges e a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, substituída pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-011.811 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13609.000067/2006-41

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração (fls. 378/386 e 387/397) lavrados para exigência de COFINS e acréscimos legais, no montante de R\$ 1.651.515,11, e de PIS e acréscimos legais, no montante de R\$ 1.015.470, 75.

A Fiscalização apurou falta ou insuficiência de recolhimento de:

1. COFINS cumulativa no período de 31/01/2003 a 31/12/2003, com fundamento nos artigos 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, em razão da exclusão não autorizada de R\$25.821.755,18 da base de cálculo da contribuição, porque não foram oferecidos à tributação receitas não operacionais decorrentes de atualização monetária de suposto crédito junto à Câmara de Compensação Tarifária (rateio) do período de 1997 a 2001;
2. COFINS cumulativa na competência de 31/12/2002, e COFINS não cumulativa nas competências 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004 e 30/09/2004, com fundamento nos artigos 2º, inciso II, 10 e 22 do Decreto nº 4.524/2002, em face da divergência entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos;
3. PIS não cumulativo no período de 31/01/2003 a 31/12/2003, com fundamento nos artigos 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002, em razão de aproveitamento indevido de créditos relacionados a operações de arrendamento mercantil, estoque de porcas e arruelas, material de escritório e material de construção; e em razão da exclusão não autorizada de R\$25.821.755,18 da base de cálculo da contribuição, pois não foram oferecidos à tributação receitas não operacionais decorrentes de atualização monetária de suposto crédito junto à Câmara de Compensação Tarifária (rateio) do período de 1997 a 2001;
4. PIS cumulativo nas competências de 30/06/2002 e de 31/12/2002 e PIS não cumulativo nas competências 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004 e 30/09/2004, com fundamento nos artigos 2º, inciso I, alínea “a”, 10 e 22 do Decreto nº 4.524/2002, em face da divergência entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos.

O Recurso Voluntário, entretanto, questiona apenas a parte do crédito tributário relacionado à exigência do PIS e da COFINS em razão da exclusão de R\$25.821.755,18 de suas bases de cálculo, o que, segundo a Recorrente, encontraria fundamento no artigo 409 do RIR/99 e nos artigos 25 e 34 da IN nº 247/2002.

Por esta razão, o acórdão também ficará adstrito a esse ponto da autuação fiscal.

Pois bem.

A despeito dos esclarecimentos prestados pela Recorrente nas respostas às intimações fiscais, a autoridade fiscal entendeu que “a atualização monetária dos valores a receber e registrados na contabilidade devem ser considerados como receita a ser oferecida à tributação”, sob os seguintes fundamentos:

1. O artigo 409 do RIR/99 não teria aplicabilidade por exigir, como requisito para o diferimento da tributação, o cumprimento das condições definidas no artigo 407, também do RIR/99, no sentido de que os contratos sejam de longo prazo (superior a um ano) e tenham como

objeto construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a preço pré-determinado;

2. O artigo 34 da IN SRF 247/2002 não teria aplicabilidade por conter apenas autorização para que as empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros excluam da receita bruta o valor recebido e repassado a outras empresas do mesmo ramo, subordinadas ao sistema de compensação tarifária;

3. O contribuinte não apresentou contrato firmado com o Poder Público;

4. Apesar de o contribuinte ter excluído o valor em questão na apuração do lucro real do ano-calendário de 2003 na parte A do Lalur (fls. 351 e 352), alegando diferimento em função do artigo 409 do RIR/99, não houve nenhum registro na parte B do mesmo Lalur (fls. a 353/357) para controle e futuros ajustes.

A Recorrente apresentou impugnações aos autos de infração de PIS e COFINS (fls. 405/426 e fls. 418/428), alegando, em síntese:

- Nulidade do lançamento, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal não foi assinado pela autoridade fazendária, como determina o art. 7º, VII, do Decreto nº 3.969/2001;

- A teor do artigo 173 do CTN, a Fazenda Nacional decaiu do direito de lançar relativo aos exercícios de 1997 a 2000, pois os valores que foram levados à tributação pelo fisco referem-se aos anos de 1997 a 2001, ao passo que o Auto de Infração foi lavrado no dia 25 de janeiro de 2006;

- Inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que promoveu o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins;

- As receitas contabilizadas não são tributadas nem pela Cofins nem pelo PIS/Pasep, na medida em que ainda não foram recebidas de órgãos públicos, tratando-se de mera expectativa de direito;

- O demonstrativo elaborado pelo Fisco cerceia o direito de defesa, na medida em que não permite uma perfeita identificação de qual teria sido o fato gerador do tributo;

- Requer o prazo de 15 dias para juntada de documentos comprobatórios de que as receitas são decorrentes de contratação com o Poder Público e das ações ajuizadas para o recebimento dos créditos.

A 2ª Turma da DRJ/BHE, através do Acórdão nº 02-27.144 (fls. 551/567), proferido na sessão de 15 de junho de 2010, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 NULIDADE. MPF.

O MPF é um mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais. A competência do AFRFB, pelo fato de decorrer de lei, não

poderia sofrer limitações por um ato infralegal, tanto mais porque a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade invocada pela defesa, quando não houve cerceamento do direito de defesa do autuado, tendo sido obedecidos na consecução do lançamento todos os requisitos legais inerentes a tal atividade.

PEDIDO. PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO.

O prazo de 30 (trinta) estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972, para manifestação do sujeito passivo contra a exigência ou mesmo quaisquer considerações da Fiscalização que a corroborem, é improrrogável, independentemente do grau de complexidade da matéria lançada, objeto do auto de infração que se lhe exige.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 DECADÊNCIA.

No lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

DEMAIS RECEITAS. NÃO-CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO.

A Lei nº 10.637, de 2002 (publicada na vigência da Emenda Constitucional nº 20, de 1998), que estabeleceu a não-cumulatividade para o PIS, a partir de dezembro de 2002, incluiu novamente as demais receitas na base de cálculo dessa contribuição.

POSTERGAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.

Na determinação da base de cálculo do PIS, o contribuinte poderá diferir as receitas apuradas em decorrência de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços para pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, por exclusão da parcela ainda não recebida. A parcela excluída será computada na base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

O contribuinte deve provar, inequivocamente, por meio de esclarecimentos e documentos hábeis, que a tributação correspondente à receita reconhecida contabilmente pode ser postergada, à luz da legislação fiscal vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA.

No lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

FATURAMENTO. RECEITA RECONHECIDA CONTABILMENTE.
TRIBUTAÇÃO.

A Cofins incide sobre o faturamento das pessoas jurídicas. Não provada a natureza de atualização monetária nem de juros de mora, a receita reconhecida contabilmente não é senão faturamento.

POSTERGAÇÃO DO FATURAMENTO.

Na determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte poderá diferir as receitas apuradas em decorrência de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços para pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, por exclusão da parcela ainda não recebida. A parcela excluída será computada na base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

O contribuinte deve provar, inequivocamente, por meio de esclarecimentos e documentos hábeis, que a tributação correspondente à receita reconhecida contabilmente, pode ser postergada, à luz da legislação fiscal vigente.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Quanto à alegada inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, cumpre transcrever excerto do inteiro teor que contém as razões de decidir da DRJ:

“O Impugnante, substancialmente, defende a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Inicialmente, a título de esclarecimento, cumpre observar que, sob a égide da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, tanto a Lei nº 10.833, de 2003, que estabeleceu a não cumulatividade para a Cofins, a partir de 02/2004, quanto a Lei nº 10.637, de 2002, que estabeleceu a não cumulatividade para o PIS, a partir de 12/2002, incluíram novamente as “ demais receitas” em suas respectivas bases de cálculo.

No presente caso, a alegação do contribuinte não afeta o lançamento da contribuição para o PIS/Pasep, pela sistemática não cumulativa, para o mês de dezembro de 2003, na vigência da Lei nº 10.637, de 2002, que determina a incidência dessa contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Especialmente em relação à Cofins, durante o período que vigeu a cumulatividade (até 01/2004), sob a égide da Lei nº 9.718, de 1998, em que o contribuinte contesta o alargamento da base de cálculo, essa matéria restou pacificada por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF, cabendo, assim, em tese, a aplicação do art. 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Contudo, no caso vertente, não restou provado pelo contribuinte que as receitas reconhecidas possuem a natureza de “demais receitas”. Senão vejamos.

Foi reconhecido contabilmente um direito creditório (conta devedora, 1.21.01.02.002 ~ “Rateio DER/MG”); cuja correspondente contrapartida foi uma conta de resultado (conta credora, 4.20.01.01.026 - “Atualização Monetária Rateio/CCT”).

No histórico do referido registro contábil consta (Anexo II, documento de fls. 17):

“Vr. Ref Atualização monetária RATEIO/CCT-DER conf. planilha, R\$ 9.863.335,32”

“Vr. Ref Atualização monetária RATEIO/CCT-DER de 1991 a 1994 conf. planilha, R\$ 15.958.419,86”

Devidamente intimado a justificar a referida exclusão, no lucro real, dessa receita, reconhecida contabilmente no valor total de R\$ 25.821.755,18, o contribuinte respondeu que (fls. 249):

“2. Exclusão do valor de R\$ 25.821.755,18, atualização monetária do Rateio/CCT. com base no art. 406 do Regulamento do Imposto de Renda e art. 25 " e 34" da IN nº 247 de 21/12/2002, Entendemos que se o principal pode ser excluído da base de cálculo, 11 sua atualização também deve ser excluída, por O tratar-se de valores não recebidos de órgão.”

Todavia, pelo resultado das diligências realizadas, não ficou provado nos autos que a referida receita era objeto de discussão judicial, nem que fosse caracterizada como “demais receitas”, para efeito de exonerar a tributação da Cofins, tendo em vista decisão definitiva e plenária do STF e do que preceitua o art. 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.”

Quanto à exclusão das receitas de correção monetária da base de cálculo das contribuições e alegação de possibilidade de diferimento da tributação, vale reproduzir também o seguinte trecho extraído do inteiro teor do acórdão:

“O Impugnante justificou também a não tributação da mencionada receita, em razão do que prescreve o art. 25, da IN/SRF nº 247, de 2002. (...)

Assim, na determinação da base de cálculo tanto do PIS/Pasep como da Cofins, o contribuinte poderá diferir as receitas apuradas em decorrência de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços para pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, por exclusão da parcela ainda não recebida. A parcela excluída será computada na base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

Ainda, para o PIS/Pasep e a Cofins, as empresas concessionárias ou permissionárias de serviços de transporte públicos, subordinadas à Câmara de Compensação Tarifária – CCT, podem excluir da receita bruta os valores repassados a outras empresas em razão desse sistema.

No caso vertente, o contribuinte, conforme exposto nas petições iniciais das demandas Judiciais já mencionadas nos autos, é uma empresa permissionária do transporte público na Região Metropolitana de Belo Horizonte, sujeito ao sistema de compensação tarifária da chamada CCT.

Nesse sentido, a fim de assegurar o equilíbrio econômico-financeiro do serviço regular de transporte, se a arrecadação do contribuinte, a qual ocorre principalmente pelo recebimento direto do usuário dos serviços de transporte, for superior ao seu custo, ele deve repassar o excedente à CCT, que emitiria assim uma “nota de débito”. Ao revés, se a sua arrecadação direta for inferior, o Órgão público (no caso, o DER/MG) emite uma “nota de crédito a seu favor. Ocorre que a principal fonte de arrecadação do contribuinte advém diretamente do usuário do serviço de transporte, que paga normalmente em moeda corrente.

Nesse caso não cabe diferir tanto o lucro (IRPJ e CSLL) como a receita (PIS/Pasep), pois, mesmo na condição de permissionário, ele recebe não do órgão público, mas do usuário do serviço. Não há que se falar, assim, em parcela de receita não recebida do órgão público, condição essencial para que ocorra o diferimento previsto no art. 25, da IN/SRF nº 247, de 2002.

Como já amplamente abordado, o contribuinte reconheceu uma receita de denominada “Atualização Monetária Rateio CCT”, em 31/12/2003, no valor total de R\$ 25.821.755,18, que não foi tributada tanto pelo PIS/Pasep como pela Cofins. Indagado acerca disso, disse ele estar amparado no art. 25 c 34, da IN/SRF nº 247, de 2002.

Todavia, ainda que, em tese, a variação monetária ativa e os juros calculados sobre créditos a receber, em razão de contratos com entidades governamentais, pactuados nas condições previstas na lei, possam ser tributados no mês do seu efetivo recebimento, nos termos do citado art. 25, tão-somente mencionar dispositivos legais não lhe dá guarida para adotar o procedimento em questão.

O contribuinte deve provar, inequivocamente, por meio de esclarecimentos e documentos hábeis, que a tributação da receita, por ele reconhecida contabilmente, pode se dar pelo regime de caixa, à luz do art. 25 da IN/SRF nº 247, de 2002.

Ocorre que nenhum outro esclarecimento substancial acerca do reconhecimento da referida receita foi prestado. Nem mesmo a alegação que fosse a receita objeto de peleja judicial restou provada, nos autos.

É bem verdade que na Ação de Cobrança, processo judicial nº 0024.04.425491-0, distribuída em 19/08/2004, o contribuinte reclama pelo pagamento dos valores constantes das “notas de crédito”, emitidas a seu favor, em razão da sistemática adotada na CCT (anexadas naquele processo; item “a” do pedido). Contudo, repita-se, não restou provado, nos autos, que o objeto dessa ação tivesse identidade ou guardasse qualquer relação com a receita de “atualização monetária rateio CCT”, objeto do presente processo fiscal.

Enfim, foi correto o procedimento fiscal de efetuar o lançamento de ofício do PIS/Pasep e da Cofins.”

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 03/12/2010 (fls. 572/604), alegando o seguinte:

- A r. decisão recorrida sustenta que a Recorrente não demonstrou que as receitas lançadas em dezembro de 2003 correspondem às receitas de “atualização monetária de rateio da Câmara de Compensação Tarifária - CCT/DER/MG” não recebidas;

- Houve cerceamento do direito de defesa, porque não obstante a Recorrente tenha pedido a realização de prova pericial, seu pedido foi indeferido e, posteriormente, a impugnação foi julgada improcedente por ausência de comprovação do direito alegado;

- Nulidade do MPF, tendo em vista que a exigência da assinatura da autoridade fazendária decorre do disposto no artigo 79, VII do Decreto 3.969/2001, vigente à época;

- Decadência do direito ao lançamento relativo ao período de 1997 a 2000, inclusive pela regra do artigo 173 do CTN, pois, ao contrário do que restou consubstanciado no acórdão, o fato gerador mais remoto não é de março de 2002, mas sim do ano de 1997;

- A Lei nº 9.718 somente poderia ser editada sob a égide do artigo 195 da CF/88, que determinava a cobrança da COFINS sobre o faturamento. Não permitia aquele dispositivo a cobrança da COFINS sobre a “totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas”, como quer o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, revelando-se a norma absolutamente inconstitucional;

- O faturamento a que se refere o artigo 195 da Constituição Federal vigente à época da edição da Lei 9.718/98 é o produto decorrente da emissão de fatura. Admitir que o faturamento corresponda à receita bruta da pessoa jurídica implica em modificar definição das regras de direito privado o que encontra óbice no artigo 110 do CTN;

- Não há possibilidade de a EC nº 20/98 ter constitucionalizado a Lei Ordinária nº 9.718/98, na medida em que não pode uma lei inconstitucional ser validada por uma emenda constitucional posterior;

- Ao contrário do que foi consignado na r. decisão recorrida, a Recorrente demonstrou que as receitas reconhecidas possuem natureza de “demais receitas”, na medida em que juntou cópia dos processos judiciais em que busca o recebimento dos créditos decorrentes da CCT;

- A própria decisão recorrida reconheceu, à fl. 564, que a Recorrente juntou cópia do processo nº 0024.04.425491-0, e que no mesmo se reclama pelo pagamento dos valores constantes das “notas de crédito”, emitidas em favor da Recorrente, em virtude da sistemática da CCT;

- Com relação à não tributação das receitas reconhecidas, é digna de reforma a r. decisão, na medida em que tais receitas não foram ainda recebidas, tratando-se apenas de mera expectativa de direito. Não se trata de receitas auferidas, a teor do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9718/98;

- Os documentos juntados aos autos demonstram que as receitas lançadas em dezembro de 2003 correspondem às receitas de “atualização monetária de rateio da Câmara de Compensação Tarifária – CCT-DER/MG” não recebidas;

- Ao contrário do consignado na r. decisão recorrida, o fato de o contribuinte receber a arrecadação direta do usuário do sistema de transporte não significa que não recebe do Poder Público, na medida em que os valores recebidos do usuário são repassados à CCT para, posteriormente, se for o caso, receber definitivamente os valores;

- Os valores arrecadados na “roleta” o são à título precário e provisório e somente após o repasse à CCT e eventual devolução é que podem ser tributados, pois é neste momento que passam a integrar o patrimônio do contribuinte;

- Conforme narra o livro razão, todos os lançamentos estão perfeitamente identificados como sendo de provisão de rateio da Câmara de Compensação Tarifária, cujo devedor é o DER-MG, órgão público Estadual que figura como réu nas ações ajuizadas, nas quais a recorrente não obteve êxito, tendo sido derrotada nas duas ações ajuizadas, ambas com trânsito em julgado;

- Assim, a recorrente demonstrou que as ações judiciais correspondem às receitas decorrentes de atualização monetária do rateio da CCT;

- Por fim, não há lei a estabelecer o uso da taxa Selic para correção de tributos, pelo que sua utilização revela-se absolutamente ilegal, e a multa de 75% é manifestamente confiscatória.

O Recurso Voluntário foi instruído com cópia dos processos nº 002497106809-3 e nº 0024.04.425491-0.

Por petição protocolada em 28/05/2021, endereçada ao Presidente do CARF, a Recorrente apresentou manifestação (fls. 3355/3367) acompanhada de documentos (fls.

3368/3403), prestando esclarecimentos quanto ao objeto da ação e à origem dos valores contabilizados.

Transcreve-se abaixo a parte inicial da manifestação:

“A Recorrente ajuizou duas ações judiciais – processos 0024.97.106.809-3 e 0024.04.425.491-0- contra o DER- Departamento de Estradas de Rodagem de Minas Gerais, no intuito de receber diferenças que entendia devidas, decorrente do Rateio da Câmara de Compensação Tarifária, a qual consiste:

(I) Custo total admitido é o valor que o Órgão Gerenciador admite como seu custo, ou seja, o custo do sistema e é o valor da receita repassada à Operadora, no caso da Recorrente.

(II) Custo real é o valor estipulado pelo Órgão Gerenciador, com base na quantidade de viagens, frota e a quilometragem rodada, por cada empresa do sistema. Este custo também é do sistema constituindo uma receita da operadora, no caso, a Recorrente.

(III) A diferença entre o custo admitido e o custo real, denomina-se rateio, o qual foi objeto da busca nas ações judiciais, sem êxito.

A Recorrente contabilizou os valores pleiteados em juízo, não oferecendo os mesmos à tributação, todavia, não obteve êxito nas ações judiciais. Assim, restou decidido nas ações judiciais 0024.97.106.809-3 e 0024.04.425.491-0, que a Recorrente não tinha direito de receber a diferença pleiteada e contabilizada.

Em nenhum momento ocorreu a disponibilidade jurídica ou econômica dos valores contabilizados.

O fisco entendeu que os valores são tributados, mesmo sem a ocorrência do fato gerador.

Diante disso, visando demonstrar com clareza a V.Exa., que os valores e períodos objeto da autuação são os mesmos cobrados nas ações judiciais, a Recorrente esclarece a vinculação de cada valor, fazendo-a com a localização nestes autos de onde encontra-se o vínculo de cada valor. (...)”

Em 14/12/2021, a Recorrente manifesta-se novamente nos autos (fls. 3407/3428), informando o seguinte:

“1.1.- Relativamente aos mesmos fatos, surgiram dois PTAs: este 13609.000067.2006-41 (PIS e COFINS), fls. 4 e 5, e o PTA 13609.000066/2006-04 (IRPJ e CSLL)., todos relativos ao mesmo fato, a tributação do valor de R\$ 25.821.755,18, em dezembro de 2003.

1.2.- O PTA 13609.000066/2006-04, transitou em julgado na esfera administrativa, com decisão final desfavorável à Recorrente. Assim, foi objeto da ação anulatória proposta pela Recorrente, processo 100793732.2017.401.3800, em tramitação na 10ª. Vara Da Justiça Federal em Belo Horizonte, no qual foi proferida a seguinte decisão, ainda não transitada em julgado:

“Com base em todo o exposto, nos termos do parágrafo único do art. 370 do CPC indefiro os pedidos de substituição do perito e de apresentação de novos esclarecimentos pelo expert já nomeado nos autos; e, nos termos do inciso I do art. 487 do CPC, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO tão somente para reconhecer em favor da parte Autora a “vinculação” entre as ações 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3 (promovidas contra o DER/MG) e o valor de R\$25.821.755,18 (atribuído em sua contabilidade relativa ao ano-base

de 2003), bem como seu direito de não ser obrigada à exigência tributária com base na irreal “receita” advinda dos atos contábeis relativos a essa referida “vinculação” (conforme estabelecido no processo administrativo 13609.000066.2006-04), remanescendo, porém, o direito da UNIÃO de prosseguir administrativamente na fiscalização e de eventualmente lavrar Auto de Infração corretamente fundamentado quanto ao IRPJ e à CSLL referentes ao ano-base de 2003 – tudo nos termos da fundamentação supra.”

1.3.- Na decisão retro, o Perito Judicial foi categórico no sentido de afirmar que em nenhum momento houve o ingresso do valor de R\$ 25.821.755,18, assim bem como de que este valor está relacionado aos processos judiciais ajuizados contra o ente público DER-MG, processos 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3, nos quais a Recorrente restou derrotada, portanto, não houve acréscimo patrimonial, caracterizado ou pelo ingresso monetário ou que algum direito tenha sido colocado à disposição.

1.4.- Verifica-se que às fls. 374, o fisco adicionou à base de cálculo do PIS e da COFINS, justamente o valor de R\$25.821.755,18, registrado na conta 4.20.01.01.0026, na competência dezembro de 2003, relativo ao lançamento contábil da provisão de valores a receber nos processos judiciais ajuizados contra o DER-MG de nºs 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3, repita-se nos quais a Recorrente foi derrotada.

1.5.- Assim, resta demonstrado que o mesmo lançamento contábil do valor de R\$25.821.755,18, ocasionou a instauração dos PTAs de nºs 13609.000067.2006-41 (PIS e COFINS), fls. 4 e 5 e o PTA 13609.000066/2006-04 (IRPJ e CSLL).

1.6.- Restou provado através do laudo pericial judicial ora anexado, assim bem como dos 3 (três) outros laudos produzidos por peritos extrajudiciais, dentre eles a KPMG, que a Recorrente não recebeu o valor provisionado e em nenhum momento teve uma sentença favorável reconhecendo tais créditos.

(...)

1.11.- Os tributos cobrados nos PTAs de nºs 13609.000067.2006-41 (PIS e COFINS), fls. 4 e 5, do PTA 13609.000066/2006-04 (IRPJ e CSLL), tem fatos geradores diferentes – renda para o IPRJ e CSLL e Receita para o PIS e Cofins. No entanto, o fenômeno econômico que originou os lançamentos é mesmo, ou seja, o valor de 25.821.755,18, provisionado pela recorrente em sua contabilidade, na expectativa de receber o dinheiro cobrado nos processos 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3, ajuizados contra o DER-MG, sendo que a Recorrente foi derrotada em ambos.

1.12.- A Recorrente pretende levar a V.Exas., uma demonstração inequívoca e inquestionável de que o valor da base de cálculo do PIS e da COFINS, tomada pelo fisco às fls. 374, R\$ 25.821.755,18, relativo ao lançamento na conta 4.20.01.01.0026, na competência dezembro de 2003, decorre de:

a) Provisão de valor a receber do DER-MG, em virtude de prejuízos sofridos na operação do transporte público de passageiros, conforme narrado nos processos judiciais 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3;

b) O valor de R\$25.821.755,18, tem inquestionável relação com os valores cobrados nos processos judiciais retro;

c) Que em nenhum momento a Recorrente recebeu o valor ou teve em seu favor uma decisão judicial assegurando-lhe qualquer direito sobre estes mesmos valores.

(...)

1.16.- No caso presente a tributação do PIS e COFINS não alcança o lançamento contábil efetuado pela Recorrente porque está fora do alcance da Lei 9178/98, depois da emenda constitucional 20/98, de modo que a receita financeira contabilizada:

“No regime cumulativo da Lei nº 9.718/98, e após a EC n. 20/98, as “receitas financeiras” quando não contempladas como atividade principal de uma dada pessoa jurídica, restam excluídas do âmbito de incidência e base de cálculo”

Assim sendo requer:

(I) A juntada dos laudos periciais produzidos processo da íntegra do 1007937.32.2017.401.3800, em tramitação na 10ª. Vara da Justiça Federal em Belo Horizonte;

(II) Que V.Exas., admitam, como prova emprestada válida, para embasar a decisão a ser proferida nestes autos, dos documentos ora juntados.”

A Recorrente juntou aos autos cópia do laudo pericial e esclarecimentos do perito extraídos dos autos da Ação Anulatória nº 1007937-32.2017.4.01.3800, relativa ao lançamento de IRPJ/CSLL, exigidos com base nos mesmos fatos, além de outros laudos extrajudiciais por ele contratados e juntados naqueles autos para corroborar as conclusões do perito judicial e, novamente, as cópias dos processos judiciais movidos contra o DER-MG (fls. 3429/6110).

É o relatório.

Voto

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Demarcação da matéria litigiosa

Embora a autuação fiscal envolva a exigência de crédito tributário decorrente de outras infrações à legislação tributária, o Recurso Voluntário se limita a questionar a parte do lançamento relacionada à falta ou insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS em razão da exclusão não autorizada de R\$25.821.755,18 de suas bases de cálculo.

Considerando que a Impugnação fixa a matéria litigiosa no processo administrativo e o Recurso Voluntário fixa os limites sobre os quais se debruçará o julgador de segunda instância, o acórdão também ficará adstrito a esta parte da autuação fiscal.

Preliminar de nulidade do acórdão por cerceamento de defesa

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida acarretou cerceamento do seu direito de defesa porque, embora tenha sido oportunamente requerida a realização de prova

pericial, esta foi indeferida e, posteriormente, a impugnação foi julgada improcedente por ausência de comprovação do direito.

Sem razão a Recorrente.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo indeferir diligências ou perícias consideradas desnecessárias, sem que isso configure cerceamento ao direito de defesa.

Sobre o tema, vejamos a jurisprudência da Turma:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Data do fato gerador: 06/03/2006 PRELIMINAR DE NULIDADE. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO NÃO CONFIGURA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

(CARF, Processo nº 12457.010859/2009-94, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.878 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2023, Relatora Ana Paula Giglio)

Pela leitura dos autos, vê-se que a Delegacia de Julgamento decidiu a questão à luz da legislação que entendeu aplicável, de modo que a realização de prova pericial não terá alterado o resultado do julgamento.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa.

Preliminar de nulidade do MPF por ausência de assinatura da autoridade

A Recorrente alega a nulidade do MPF, tendo em vista que a exigência da assinatura da autoridade fazendária decorre do artigo 79, VII do Decreto 3.969/01, vigente à época.

Não assiste razão à Recorrente.

A jurisprudência do CARF é no sentido de que a ausência de assinatura da autoridade não implica a nulidade do MPF e muito menos do lançamento:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. OBJETO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE OU NULIDADE.

A expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não objetiva limitar o alcance da ação fiscal, mas apenas instaurá-la, constituindo mero instrumento de planejamento e controle administrativo. A suposta falta de assinatura não enseja nulidade do lançamento.”

(CARF, Processo nº 19515.001874/2008-78, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2301-010.603 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de junho de 2023)

Outrossim, ainda que se vislumbrasse alguma nulidade no Mandado de Procedimento Fiscal, isso não acarretaria a nulidade dos atos que lhe sucederam, por não constituir em requisito de validade do lançamento, como já reconhecido por esta Turma:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MPF. FALHAS PROCEDIMENTAIS. VÍCIO. INOCORRÊNCIA.

Eventual desrespeito às regras relativas ao MPF não implica a nulidade dos atos administrativos posteriores, haja vista seu caráter subsidiário.”

(CARF, Processo nº 19515.720959/2013-16, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201003.686 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de maio de 2018)

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Rejeita-se a alegação de preterição do direito de defesa fundada em pretenso desconhecimento do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) porque não constituir requisito de validade do lançamento.”

(CARF, Processo nº 12749.000014/2009-13, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201002.617 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de março de 2017)

A esse respeito, vale invocar o teor da Súmula nº 171 do CARF, segundo a qual “Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade do MPF por ausência de assinatura da autoridade administrativa.

Decadência em relação ao período de 1997 a 2000

A Recorrente alega a ocorrência da decadência do direito ao lançamento relativo ao período de 1997 a 2000, aduzindo que, ao contrário do que restou consubstanciado no acórdão recorrido, o fato gerador mais remoto não é de 2002, mas sim do ano de 1997.

Não assiste razão à Recorrente.

Havendo insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS em razão da aplicação (indevida) do diferimento da tributação previsto nos artigos 25 e 34 da IN SRF 247/2002, e não vislumbrando a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, a regra a ser aplicada ao caso concreto é a do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O fato gerador do PIS e da COFINS é a receita ou o faturamento auferido. Nesse sentido, é irrelevante que o direito tenha surgido em momento anterior, devendo ser considerado, para efeito de tributação, o momento em que a receita ou o faturamento são reconhecidos, conforme o regime adotado.

A autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos no período de 31/12/2002 a 30/09/2004. O lançamento foi formalizado em 13/02/2006, antes, portanto, do lustro quinquenal.

Destarte, não se vislumbra a ocorrência da decadência, sequer parcial.

Receitas decorrentes de atualização monetária do rateio da CCT

A Recorrente é uma concessionária de serviço público de transporte coletivo de passageiros e suas tarifas são reguladas pelo Poder Público, havendo remuneração do serviço prestado através da Câmara de Compensação Tarifária – CCT, que consiste na remuneração das empresas concessionárias prestadoras do serviço de transporte coletivo com base nos seus respectivos custos.

Assim, a empresa apresenta mensalmente uma tabela constando a quilometragem rodada e o faturamento apurado. Com base nas informações prestadas, a CCT chega a um índice do custo de operação por quilômetro, que servirá como base para a empresa verificar o valor a receber.

Sentindo-se lesada na fixação das tarifas, já que o DER/MG ou não lhe repassava a remuneração justa do serviço prestado ou não autorizava o reajuste, a Recorrente resolveu cobrar tais diferenças em juízo, vindo a ajuizar duas ações judiciais contra aquele órgão, a saber:

- Ação Ordinária nº 002497106809-3, distribuída em 24/10/1997, perante a 7ª Vara da Fazenda Estadual, na qual o contribuinte requereu indenização pelos prejuízos sofridos no período de abril/1990 a junho/1995, além das perdas e danos correspondentes à depreciação da empresa, correção monetária e juros;

- Ação de Cobrança nº 0024.04.425491-0, distribuída em 19/08/2004, perante a 4ª Vara da Fazenda Estadual, na qual o contribuinte requereu o pagamento dos valores constantes das “notas de crédito”, no montante de R\$ 3.680.712,31, relativos ao período entre janeiro a outubro de 2000 e fevereiro a dezembro de 2001, e o pagamento dos valores referentes à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do sistema de transportes, desde 1996;

Segundo consta da inicial da ação anulatória de débito fiscal, após o lançamento contábil da provisão da receita, relativa ao valor principal do crédito de que entendia ser credora,

em dezembro de 2003, a empresa promoveu a atualização monetária desse crédito e, novamente, provisionou em sua contabilidade a respectiva atualização monetária em uma conta de Receita, mas não ofereceu tais valores à tributação (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Segundo a Recorrente, foi contabilizada a atualização monetária do suposto crédito junto ao DER-MG, nos termos do art. 30, §1º, da MP 2158-30:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.”

Desse modo, na suposição de que lograria êxito nas duas mencionadas ações judiciais, a Recorrente reconheceu, em dezembro de 2003, receitas no valor de R\$25.821.755,18, correspondentes à “atualização monetária de rateio da Câmara de Compensação Tarifária – CCT-DER/MG”.

A empresa diferiu a tributação com fundamento no artigo 409 do RIR/99 e nos artigos 25 e 34 da IN SRF 247/2002:

“Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida. (...)” “Art. 25. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços à pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica contratada pode diferir o pagamento das contribuições, excluindo da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento, de acordo com o art. 15.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.”

“Art. 34. As empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita

bruta o valor recebido que deva ser repassado a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório.”

Tendo sucumbido em ambas as ações, a Recorrente vem alegando que não auferiu qualquer receita em razão dessas ações judiciais, não tendo ocorrido o fato gerador do PIS e da COFINS exigidos no Auto de Infração.

Como se extrai dos autos, o mesmo fato também ensejou a lavratura de Autos de Infração para exigência do IRPJ e da CSLL, sob acusação de redução indevida do lucro real, objeto de cobrança no processo nº 13609.000066/2006-04.

Encerrado o processo nº 13609.000066/2006-04 de forma desfavorável à Recorrente, esta ajuizou a Ação Anulatória nº 1007937-32.2017.4.01.3800, no afã de afastar a cobrança que reputou indevida.

A Recorrente afirma que a prova pericial realizada naqueles autos concluiu que não houve o ingresso de R\$25.821.755,18 na contabilidade a título de receita.

A esse respeito, seguem trechos do laudo pericial que podem esclarecer os fatos relacionados à contabilização de receitas de correção monetária do direito creditório que a Recorrente pensava possuir em face do DER-MG:

II – APRESENTAÇÃO

Onofre Junqueira Júnior, *curriculum vitae* na Plataforma Lattes <http://lattes.cnpq.br/1421928548219080>, Contador, CRC/MG nº 38.983, Administrador, CRA/MG nº 22.690, Engenheiro, CREA/MG nº 25.433, Economista, CORECON nº 1.894, ASPEJUDI nº 357, Perito para a Justiça do Trabalho nº 872, IBAPE/MG nº 874, Perito/Cadastro CNPC do CFC nº 96, Perito/Cadastro do TJMG Registro nº 22.690, Perito/Cadastro CNPEF do CFE nº 195, do Bacharel em Direito, com MBA/UFGM, Arbitralista, Diretor Técnico da CCC CONSULTORIA e ASSESSORIA Ltda. nomeado Perito do Juízo, nos autos acima referidos, vem, respeitosamente, apresentar e requerer a juntada de seu Laudo Pericial Contábil.

Este Perito, e sua equipe técnica, desenvolveram o trabalho, consoante os termos expressos nas Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade nº NBC TP 01 da Perícia Contábil e nº NBC PP 01 do Perito Contábil.

Ab initio, no cumprimento a determinação da Perícia Contábil, exarada no ID 6246287 destes autos.

Preliminares:

Desenvolveu-se o trabalho contábil para avaliar, examinar e apurar cálculos sobre:

- a existência ou não do fato gerador do IRPJ e da CSLL discutido no presente feito, e;
- a vinculação dos valores cobrados nas ações judiciais que tramitaram perante o juízo estadual, aos lançamentos contábeis efetuados pela empresa.

VI – ESCOPO

Trata-se de Ação Ordinária com pedido de anulação de Auto de Infração – AI, formalizado através do PTA nº 13609.000066/2006-04, lavrado para a cobrança do IRPJ e CSLL, referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2003, após verificada pela RFB, a redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação do montante de R\$25.821.755,18 do lucro líquido do exercício.

Consta nos autos, Termo de Verificação Fiscal, emitido pela RFB, onde restou constatado, após análise realizada pela RFB dos livros Diário e Razão, fornecidos pela empresa Autora, a exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e CSLL de valores correspondentes a:

- atualização monetária realizada sobre valores a receber do rateio da Câmara de Compensação Tarifária – CCT do DER/MG.

Após documentações apresentadas pela AUTORA, recebidas através de diversas intimações, conforme consta nos autos, a fiscalização concluiu que não ficou estabelecido a vinculação entre as ações judiciais de nº 0024.04.42591-0 e nº 0024.97.106809-3 com os valores da receita contabilizada a título de atualização monetária.

Em consonância e com relação à possibilidade, ou não, de postergação do lucro, entendeu a RFB, ser inaplicável o art. 4009 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda), que permite o diferimento da tributação do lucro até a sua realização, uma vez que a Autora não teria comprovado a necessidade de a apuração contábil se dar pelo regime de caixa.

A Autora apresentou Recurso Voluntário ao CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, negou provimento ao recurso, mantendo a cobrança referente à exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores correspondentes à receita denominada "atualização monetária rateio CCT".

IX – QUESITOS DA AUTORA – ID 6667620

- 1) O valor objeto da autuação, R\$25.821.755,18, foi lançado pela Autora em 31.12.2003, a débito de uma conta do ativo, ou seja, de uma conta a receber, (121.01.02.0002) e crédito da conta de Receita (420.01.01.0026), fls. 205. Está correta esta afirmativa? A Autora recebeu efetivamente este valor?

RESPOSTA:

Da análise do ID de nº 3033723 - pg.22, constante dos autos, verifica-se a existência da cópia do Livro Razão, da empresa TRANSBUS Transportes Ltda., do período de 01/01/2003 a 31/12/2003, relativo à conta contábil de nº 121.01.02.002 (conta do Ativo) com 2 (dois) lançamentos, com o seguinte histórico:

- "Vr. ref. atualização monetária ref. RATEIO/CCT-DER conf. Planilha"

Os valores desses 2 (dois) lançamentos foram:

- ✓ R\$.9.863.335,32
✓ R\$.15.958.419,86

Fl. 19 do Acórdão n.º 3201-011.811 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13609.000067/2006-41

Perfazendo assim, um montante de R\$.25.821.755,18.

Vide abaixo a cópia do documento constante dos autos:

Razão

Grupo Razão		Filial: Transbus Transportes Ltda.		Período: 01/12/2003 a 31/12/2003		Plano de Contas: Plano Contábil São Paulo		Situação: 1	
Conta		Descrição		Valor		Debitado		Creditado	
Data	Descrição	Contrapartida	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado
31/12/2003	At. atualizações monetárias (R\$25.821.755,18) - 121.01.02.002	121.01.02.002	25.821.755,18						
31/12/2003	At. atualizações monetárias (R\$25.821.755,18) - 121.01.02.002	121.01.02.002	25.821.755,18						
31/12/2003	At. atualizações monetárias (R\$25.821.755,18) - 121.01.02.002	121.01.02.002	25.821.755,18						

A contrapartida contábil desses lançamentos ocorreu na conta de nº 420.01.01.0026 (conta de Resultado), conforme identificado no ID de nº 3033723 – pg.23.

Vide cópia extraída dos autos, abaixo:

Razão

Grupo Razão		Filial: Transbus Transportes Ltda.		Período: 01/12/2003 a 31/12/2003		Plano de Contas: Plano Contábil São Paulo		Situação: 1	
Conta		Descrição		Valor		Debitado		Creditado	
Data	Descrição	Contrapartida	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado	Debitado
31/12/2003	At. atualizações monetárias (R\$25.821.755,18) - 121.01.02.002	121.01.02.002	25.821.755,18						
31/12/2003	At. atualizações monetárias (R\$25.821.755,18) - 121.01.02.002	121.01.02.002	25.821.755,18						

Adicionalmente, conforme identificado, o Livro Razão foi anexado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, datado de 12/07/2005, constante do ID de nº 3033723 – pg. 3.

Dessa forma, o valor de R\$.25.821.755,18, consta do Livro Razão da empresa TRANSBUS Transportes Ltda., para o ano calendário de 2003, confirmando que o valor foi contabilizado.

Quanto ao recebimento do valor em referência, R\$.25.821.755,18, vide resposta ofertada ao quesito de nº 6 dessa série da Autora, onde as certidões avaliadas

indicam que a Autora não logrou êxito nas 2 (duas) demandas judiciais para o recebimento do valor principal que gerou esse lançamento de atualização monetária.

Adicionalmente, esta Perícia, através do Termo de Diligência nº 01, requisitou ao Assistente Técnico da Autora, Sr. Pedro Maia, vide Anexo A, item (a), o Razão Contábil dos meses de dez/2004 e dez/2005, da Conta Contábil de nº 121.01.02.002, com o intuito de averiguar movimentações ocorridas na mesma, em períodos posteriores, de "recebimento" dos valores contabilizados em 2003.

Em resposta, vide Anexo D, o Contador responsável pela escrita contábil da Autora, Sr. Juvenil Ferreira Reis, informa que nestes meses não ocorreram movimentações contábeis nessa conta, confirmando, assim, que os valores lançados, a título de "Atualização monetária", não foram recebidos pela Autora.

- 6) Pede-se ao Sr. Perito para informar se a Autora foi vencedora nos processos judiciais nºs 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3.

RESPOSTA:

Consta nos autos, Certidões oriundas da "Central de Cumprimento de Sentenças das Varas da Fazenda Estadual e Autarquias" relativo aos processos judiciais de nºs 0024.97.106.809-3 e 024.04.425.491-0.

No ID de nº 18007042 - Pag. 1, a Certidão é relativa ao processo judicial nº 0024.97.106.809-3, constando o trânsito em julgado com o pedido inicial considerado improcedente e cujo Recurso Extraordinário foi negado. Vide abaixo:

No ID de nº 3033478 - Pag. 1, a Certidão é relativa ao processo judicial nº 024.04.425.491-0, constando o trânsito em julgado com o pedido inicial considerado parcialmente procedente e reformada em acórdão. Vide abaixo:

Portanto, a Autora não logrou êxito nos processos judiciais de nºs 0024.97.106.809-3 e 024.04.425.491-0

9) O valor de R\$25.821.755,18, refere-se a crédito perante pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária?

RESPOSTA:

O valor de R\$25.821.755,18, conforme identificado nos autos, não possui rastreabilidade (vide resposta ofertada ao quesito de nº 06 desta série da Autora), ou seja, as ações processuais que dariam azo à realização dos créditos foram considerados improcedentes e, como tal, não podem ser considerados exigíveis, e ou elegíveis, entre a Autora e o DER/MG, s.m.j..

Portanto, o valor de R\$25.821.755,18, registrado a título de atualização monetária, tanto quanto a perícia constatou, não existe, visto que os créditos que foram atualizados, também tanto quanto a perícia constatou, não existem, de acordo com as documentações constantes do Processo Judicial e demais documentos obtidos através de Termo de Diligência.

O d. expert, analisando os processos judiciais e a contabilidade da Recorrente, conclui:

- Quesito 1: A análise do Razão Contábil dos anos seguintes a 2003 demonstra que a empresa não recebeu os valores provisionados;
- Quesito 6: A empresa não logrou êxito nas duas ações judiciais ajuizadas contra o DER-MG;
- Quesito 9: o valor de R\$25.821.755,18, registrado a título de correção monetária, não possui rastreabilidade, pois os créditos atualizados não existem, diante da improcedência das ações ajuizadas contra o DER-MG.

A Ação Anulatória nº 1007937-32.2017.4.01.3800 foi julgada parcialmente procedente em primeira instância “*para reconhecer em favor da parte Autora a vinculação entre as ações 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3 (promovidas contra o DER/MG) e o valor de R\$25.821.755,18 (atribuído em sua contabilidade relativa ao ano-base de 2003), bem como seu direito de não ser obrigada à exigência tributária com base na irreal “receita” advinda dos atos contábeis relativos a essa referida vinculação*”.

Por relevante, segue a parte dispositiva da sentença:

III – DISPOSITIVO

3.1. Com base em todo o exposto, nos termos do parágrafo único do art. 370 do CPC indeferro os pedidos de substituição do perito e de apresentação de novos esclarecimentos pelo expert já nomeado nos autos; e, nos termos do inciso I do art. 487 do CPC, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO** tão somente para reconhecer em favor da parte Autora a “vinculação” entre as ações 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3 (promovidas contra o DER/MG) e o valor de R\$25.821.755,18 (atribuído em sua contabilidade relativa ao ano-base de 2003), bem como seu direito de não ser obrigada à exigência tributária com base na irreal “receita” advinda dos atos contábeis relativos a essa referida “vinculação” (conforme estabelecido no processo administrativo 13609.000066.2006-04), remanescendo, porém, o direito da UNIÃO de prosseguir administrativamente na fiscalização e de eventualmente lavrar Auto de Infração corretamente fundamentado quanto ao IRPJ e à CSLL referentes ao ano-base de 2003 – **tudo nos termos da fundamentação supra**.

3.2. Considerando o elevado valor atribuído à causa e o fato de que ambas as partes deram causa à existência da ação (sendo que a Autora teve atuação mais preponderante), condeno a AUTORA ao pagamento de honorários advocatícios em favor da UNIÃO, como também condeno a UNIÃO ao pagamento de honorários advocatícios em favor da AUTORA (ambos nos percentuais mínimos previstos nos incisos do § 3º do art. 85 do CPC, observando-se o valor da causa atualizado nos termos do Manual de Cálculos da Justiça Federal), além de condenar a AUTORA a arcar com as custas processuais e com os honorários periciais (cujos valores já foram recolhidos) – tudo nos termos da fundamentação supra.

3.3. Preenchidos os requisitos do art. 300 do novo CPC, concedo a antecipação da tutela e determino a urgente intimação da UNIÃO para que considere suspensa a exigibilidade dos créditos tributários referentes à IRPJ e CSLL consubstanciados no processo administrativo nº 13609.000066.2006-04, até que o Ente prossiga na fiscalização e, eventualmente, seja lavrado Auto de Infração fundamentado quanto ao IRPJ e à CSLL referentes ao ano-base de 2003, no qual não seja considerada a “vinculação” entre as ações 0024.04.425.491-0 e 0024.97.106.809-3 (promovidas pela Autora contra o DER/MG) e o valor de R\$25.821.755,18 (atribuído em sua contabilidade como “receita” relativa ao ano-base de 2003) – *tudo até ulterior decisão judicial e nos termos da fundamentação supra.*

3.4. Comunique-se com urgência o teor da presente Sentença, por meio eletrônico, ao Gabinete do Exmo. Desembargador Federal AMILCAR MACHADO, Relator do Agravo de Instrumento nº 1012369-48.2017.4.01.0000/MG.

3.5. Após, pague-se o valor restante dos honorários Periciais.

3.6. Sentença sujeita ao reexame necessário (proveito econômico superior a 1.000 salários mínimos, conforme art. 496 do CPC).

3.7 Nos termos dos arts. 1.009 e 1.010 do CPC, havendo interposição de apelação, intime-se o apelado para apresentar contrarrazões, no prazo de 15 (quinze) dias. E na hipótese de serem suscitadas pelo apelado, nas contrarrazões, as questões referidas no §1º do art. 1009 do CPC, ou em caso de apresentação de

apelação adesiva, intime-se o apelante para manifestação ou contrarrazões, no prazo de 15 (quinze) dias (§2º do art. 1.009 e §2º do art. 1.010).

3.8. Após cumpridas as determinações supra, e certificada a tempestividade do recurso e a regularidade do preparo, conforme Resolução PRESI 5679096, remetam-se os autos ao Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

3.9. Oportunamente, arquivem-se os autos com baixa na Distribuição.

Publique-se.

Registre-se.

Intime-se com urgência.

Pague-se o Perito (item 3.5).

Belo Horizonte/MG, data no sistema.

FERNANDA MARTINEZ SILVA SCHORR

Juíza Federal Substituta

Em consulta ao site do TRF6, verifica-se que tanto o contribuinte quanto a União Federal apelaram da sentença e ambos os recursos ainda se encontram pendentes de julgamento.

É certo que a decisão proferida na Ação Anulatória nº 1007937-32.2017.4.01.3800, por dizer respeito à autuação de IRPJ/CSLL, consubstanciada no processo administrativo nº 13609.000066/2006-04, não surte efeitos em relação à autuação de PIS/COFINS, consubstanciada nesses autos.

No entanto, considerando que ambas as autuações – PIS/COFINS e IRPJ/CSLL – possuem origem no mesmo fato contábil e considerando ainda o princípio da verdade material, entendo que não seria prudente descartar o resultado da perícia contábil realizada no bojo da ação anulatória, a qual reconheceu, expressamente, a vinculação do lançamento contábil de provisão de receita que deu azo aos lançamentos com os processos judiciais 0024.04.425491-0 e 0024.97.106808-3, nos quais a Recorrente restou derrotada.

A prova emprestada consiste em documentos, depoimentos, perícias, etc., formados em determinado processo administrativo ou judicial e aproveitados em outro processo, com a finalidade de demonstrar a verdade dos fatos alegados neste novo processo. Constitui meio de prova que, embora não previsto expressamente no Código de Processo Civil, se faz admissível sempre que guarde pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

A possibilidade de utilização da chamada “prova emprestada” é amplamente admitida por esta Turma Julgadora:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 22/01/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA.

REQUISITOS. ADMISSIBILIDADE Conceitua-se prova emprestada como aquela prova produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, sendo apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar. Tal forma de prova é tradicionalmente aceita âmbito do processo administrativo. Contudo, para resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada se cumpridos dois requisitos de admissibilidade cumulativamente, quais sejam: i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja parte no processo do qual a prova foi transladada. Não obstante, sua utilização deve ser realizada de forma imparcial e com vistas a apurar os fatos comuns entre o processo de origem e o de destino, não devendo a fiscalização se utilizar de passagens selecionadas ou tirar os fatos do contexto em que estavam inicialmente inseridos sob pena de macular sua validade.

(CARE, Processo nº 12457.721747/2014-20, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.972 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de agosto de 2023, Presidente Redator Hécio Lafetá Reis)

Partindo das premissas de que (1) o lançamento contábil de provisão de receita encontra vinculação nos dois processos judiciais ajuizados contra o DER-MG; (2) a Recorrente não logrou vitoriosa nessas ações e (3) não houve o ingresso efetivo de R\$25.821.755,18 a título de receita, resta perquirir se, ainda assim, pode-se considerar ocorrido o fato gerador do PIS e da COFINS.

Não me parece que os dispositivos normativos invocados pela Recorrente (artigo 409 do RIR/99 e artigos 25 e 34 da IN SRF 247/2002) autorizem o diferimento defendido, porque a situação não se amolda a seus comandos.

Assim, uma primeira resposta possível (e mais fácil) seria manter o lançamento por ausência de previsão legal para exclusão da provisão da receita não realizada da base de cálculo das contribuições. Porém, não me parece a solução mais acertada no caso concreto.

Para fins contábeis, a frustração do substrato econômico da receita não apresenta maiores problemas, já que, constatado seu não-recebimento, registra-se uma perda, anulando o acréscimo anterior, que não se concretizou.

O PIS e a COFINS não podem ser cobradas quando a receita não se concretiza, por ausência de substrato econômico, sob pena de afronta ao suporte fático da norma de incidência.

Para que se possa considerar que o contribuinte tenha auferido receita, é imprescindível que haja a entrada de recursos que integrem seu patrimônio sem reservas, condições ou correspondência no passivo. Essa foi, inclusive, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STF no RE 574.706, Tema 69 RG.

Antes disso, no julgamento do RE 606.107, também submetido à sistemática da repercussão geral, o STF deixou claro seu entendimento no sentido de que o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.

A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Tributar o que não seja receita é ultrapassar o limite constitucional ao poder de tributar, seja por violação ao perfil próprio do tributo seja por violação ao princípio da capacidade contributiva.

É certo que a Recorrente incorreu em flagrante equívoco ao provisionar em sua contabilidade receitas que não possuíam “base segura” e não eram verazes, pois não possuíam “confiabilidade” e não refletiam “uma estimativa razoável”, como exigia a Resolução CFC nº 785/95, vigente à época:

“NBC T 1 - DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL 1.1 - DO CONCEITO E CONTEÚDO 1.1.1 - A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

1.1.2 - As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

1.3 - DOS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL 1.3.1 - A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

1.3.2 - A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;

- tempestividade;

- compreensibilidade; e - comparabilidade.

1.4 – DA CONFIABILIDADE 1.4.1 A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize com base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

§ 1º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.”

Os conceitos apresentados pela Resolução CFC nº 785/95 sofreram aprimoramento com Resolução CFC nº 1.121/2008, que a revogou:

“83. Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

(...)

Confiabilidade da Mensuração 86. O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis, conforme comentado nos itens 31 a 38 desta Estrutura Conceitual. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.” (destaquei)

No caso concreto, diante da derrota nas ações judiciais movidas contra o DER-MG – fato incontroverso nos autos - o provisionamento realizado não tinha notoriamente o condão de refletir quaisquer “mutações sofridas pelo patrimônio da entidade” (item 1.1.1. da Resolução CFC 785/95). Tratou-se do provisionamento uma grandeza sem expressão contabilizável.

Após o primeiro lançamento contábil indevido, a Recorrente promoveu a atualização monetária do crédito que acreditava possuir e promoveu um novo provisionamento em sua contabilidade.

Entretanto, como já não havia regularidade no primeiro provisionamento, a sorte do acessório deve seguir a do principal; ou seja, também não há que se falar em legalidade na aplicação da atualização monetária sobre aquilo que era evidentemente indevido.

O caso concreto bem corporifica a conhecida “teoria dos frutos da árvore envenenada”. O primeiro provisionamento ilegal (evento principal) acarreta a invalidade dos atos acessórios subsequentes (o segundo provisionamento e o diferimento da tributação sobre a receita).

Ficou claro nos autos que a atuação ocorreu em razão de escrituração contábil elaborada pela Recorrente, e não em razão da existência de fatos econômicos reais. Ou seja, diante das provas dos autos, verifica-se que a Autoridade Fiscal tributou um lançamento contábil irreal, porque não refletia receita auferida.

A notória ausência de substrato econômico dos referidos lançamentos contábeis impede que estes surtam efeitos frente a legislação tributária, valendo invocar, nesse contexto, o princípio da primazia da essência sobre a forma.

O princípio contábil da prevalência da essência sobre a forma já foi utilizado pelo CARF em favor do contribuinte para admitir a compensação formalizada antes do trânsito em julgado:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 15/08/2001

COMPENSAÇÃO. PEDIDO REALIZADO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO DE CONTEÚDO QUE DEVE SE SOBREPOR À FORMA. PREVALÊNCIA DA *RATIO DECIDENDI* DE PRECEDENTE PRETORIANO DE CARÁTER VINCULANTE COM A ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 170-A DO CTN.

Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016.

Recurso voluntário provido para sujeitar a Administração Pública ao precedente vinculante do STF (RE n. 357.950). Pedido de compensação a ser analisado pela instância competente apenas para fins de apuração quanto a adequação do montante compensado.” (destaquei)

(CARF, Processo nº 10880.906342/2008-96, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402005.025 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de março de 2018, Relator Diego Diniz Ribeiro)

Não é cabível, repita-se, prevalecer a tributação arrimada em mera anotação contábil equivocada, como já reconhecido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Embora o precedente se refira ao IRRF, o entendimento adotado aplica-se ao presente caso com as devidas adaptações:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2009 IRRF.

EMPRÉSTIMO OBTIDO NO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL DOS JUROS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDAS OU PROVENTOS PELO CREDOR. INEXISTÊNCIA.

O mero registro contábil dos juros pelo devedor não implica a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos pelo credor, devendo ser afastada a incidência do imposto de renda na fonte.”

(CARF, Processo nº 16327.720552/2014-07, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2402005.720 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 16 de março de 2017)

Em casos análogos, o STJ decidiu nesse mesmo sentido:

“I. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). MOMENTO DA CONSUMAÇÃO DO FATO GERADOR DO IRRF DEVIDO EM RAZÃO DE PAGAMENTO A PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO EXTERIOR. EXAÇÃO FUNDADA NO ART. 685 DO DECRETO 3.000/1999.

II. O MERO REGISTRO CONTÁBIL DO DÉBITO, SOB A RUBRICA DE CONTAS A PAGAR, NÃO BASTA PARA CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA REFERIDA NO ART. 43 DO CTN. NECESSIDADE DE QUE OS VALORES SEJAM EXIGÍVEIS PELA PARTE CREDORA ESTRANGEIRA, DE MODO QUE O IRRF SOMENTE É DEVIDO QUANDO DO VENCIMENTO DA DÍVIDA (OU DE SEU PAGAMENTO, CASO ESTE OCORRA PRIMEIRO).

III. SOLUÇÃO DA CONSULTA COSIT 153/2017 NO MESMO SENTIDO ORA DEFENDIDO. RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA A QUE SE DÁ PROVIMENTO, A FIM DE JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO E ANULAR O DÉBITO FISCAL.

1. (...)

3. DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA: estabelecer o momento do fato gerador do IRRF a ser recolhido pela sociedade empresária brasileira, em razão de pagamento feito a pessoa jurídica domiciliada no exterior - se na data do registro contábil da dívida em contas a pagar, como defende a FAZENDA NACIONAL; ou se apenas com a remessa do dinheiro ao exterior (ou vencimento do débito, o que ocorrer primeiro), como pretende a parte recorrente. Destaque-se que o valor principal do IRRF já foi pago. A discussão deste feito centra-se na incidência dos encargos moratórios e punitivos aplicados à parte recorrente em razão da discordância do Fisco quanto ao aspecto temporal da ocorrência do fato gerador da tributação.

4. FUNDAMENTOS: Segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador do tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A respeito da diferenciação entre as duas expressões, CLÁUDIO CARNEIRO destaca que disponibilidade econômica é o recebimento efetivo da renda, ou seja, do valor que é acrescentado ao patrimônio do qual o contribuinte é titular (...). De outro lado, a disponibilidade jurídica decorre do crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular através de um título jurídico (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5a. edição, São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 508).

5. A escrituração contábil do débito futuro, nos registros da pessoa jurídica devedora, não equivale à disponibilidade econômica, pois o dinheiro ainda não está, neste momento, sob a posse direta da pessoa jurídica credora. Tampouco pode ser entendida como disponibilidade jurídica, tendo em vista que, com o lançamento contábil, anterior ao vencimento da dívida, nenhum direito ou título surge para a sociedade empresária credora, pois nem lhe é possível exigir o pagamento do montante, na forma do art. 315 do CC/2002.

6. O art. 685 do Decreto 3.000/1999 determina a incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior. A escrituração contábil do débito não corresponde a qualquer dos núcleos verbais referentes à disponibilização econômica (pagamento, entrega, emprego, remessa) ou jurídica (crédito) do dinheiro à sociedade empresária estrangeira. Portanto, não se pode considerá-la como o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, o que somente acontece com o vencimento ou o pagamento antecipado da dívida.

7. Na data do vencimento, a obrigação de pagar quantia certa torna-se exigível, conforme o sobredito art. 315 do CC/2002, e a sociedade credora pode exercer com plenitude todos os direitos referentes ao seu crédito, inclusive o de persegui-lo judicialmente, o que evidencia tratar-se da disponibilidade jurídica a que se refere o art. 43 do CTN. Com o pagamento, por sua vez, o dinheiro passa a estar sob a posse e controle imediatos da pessoa jurídica estrangeira, plenamente integrado ao seu patrimônio, o que se enquadra no conceito de disponibilidade econômica.

8. A RFB, na solução da consulta COSIT 153/2017, aprovada em 2.3.2017, reconhece expressamente que o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, o que somente se verifica quando se tornar exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados. (...)” (STJ. REsp 1864227/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 18/08/2020, DJe 25/08/2020) (destaquei)

Diante de tudo o que foi exposto até aqui, resta claro que permitir a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS de uma provisão de receita que não se concretizou, prestigia valores jurídicos tutelados pelas próprias regras que fundamentam a cobrança das contribuições, notadamente aquele previsto no caput do referido dispositivo, que alude a receita auferida.

Nesse norte, valendo-me das conclusões adotadas pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no acórdão citado, tem-se que a manutenção da exigência fiscal, forçando o contribuinte a, novamente, valer-se das vias judiciais – como ocorreu em relação à exigência de IRPJ/CSLL – é medida que não se coaduna com os escopos do processo administrativo fiscal.

Tal solução também atentaria contra a ideia de um interesse público primário, na medida em que implicaria a movimentação da já assoberbada máquina pública (Poder Judiciário e PFN) em torno de uma demanda que, provavelmente, desembocará no provimento do pleito do contribuinte e a condenação da União em honorários sucumbenciais.

Afastado o principal, ficam prejudicados os pedidos relacionados à multa de 75% e aos juros de mora.

Inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98

Ademais, ao menos no que tange à exigência da Cofins sobre as receitas de correção monetária, o lançamento não poderia subsistir.

A Recorrente alega, em seu recurso, a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que determinou a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita bruta antes da vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, por ofensa ao artigo 195 da CF/88, que autorizava a cobrança da COFINS apenas sobre o faturamento.

O PIS relativo ao período de janeiro a dezembro de 2003 já estava sendo exigido sob a égide da Lei nº 10.637/2002, que instituiu a cobrança não cumulativa dessa contribuição, razão pela qual, nesse ponto da autuação fiscal, não tem qualquer aplicabilidade a alegação de inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98.

No entanto, no que diz respeito à COFINS relativa ao período de janeiro a dezembro de 2003, sua exigência ainda estava sendo feita com base na Lei nº 9.718/98, eis que a Lei nº 10.833/2003 só teve vigência a partir de 01/02/2004.

A Delegacia de Julgamento, embora reconhecendo a necessidade de observância dos precedentes firmados pelo STF em sede controle concentrado de constitucionalidade ou em recurso com repercussão geral reconhecida, manteve a exigência da COFINS sob o fundamento de que não restou comprovado nos autos que os valores escriturados como receita de correção monetária tinham relação com os processos judiciais movidos contra o DER e, desse modo, enquadravam-se como “outras receitas”.

No entanto, entendo que a decisão merece reforma.

A prova pericial juntada aos autos, produzida nos autos da ação anulatória movida pelo contribuinte em face da autuação de IRPJ/CSLL, com origem nos mesmos fatos, demonstrou a vinculação dessas receitas com os processos judiciais movidos contra o DER, deixando claro que não se tratava de receita de venda de mercadorias ou prestação de serviços.

A Cofins, sucessora do FINSOCIAL, foi disciplinada pela Lei nº 9.718/98. Nos termos do artigo 3º da citada Lei, ficou estabelecido que a Cofins incidiria sobre a receita bruta de pessoa jurídica. O §1º do mesmo artigo, por sua vez, dispunha que se entende 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.

Contudo, à época da edição da Lei nº 9.718/98, a Constituição Federal, em seu artigo 195, estabelecia que as Contribuições Sociais a serem recolhidas aos Cofres da União pelos empregadores, dentre as quais se enquadra a Cofins, somente poderiam incidir sobre o “faturamento”.

Diante dessa delimitação constitucional, o Supremo Tribunal Federal declarou que o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 é inconstitucional, no julgamento dos Recursos Extraordinários 357950, 390840, 358273, 346084 e 336134, ocorrido em 09/11/2005.

Posteriormente, o Pretório Excelso, no julgamento do RE n. 585.235, publicado em 28/11/2008, julgou pela aplicação da repercussão geral sobre matéria em exame,

reconhecendo a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A ementa do referido julgado foi lavrada nos seguintes termos:

“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.”

Buscando solucionar os vícios constitucionais de que padecia a Lei nº 9.718/98, o Poder Legislativo editou a Emenda Constitucional nº 20/1998. Tal Emenda alterou o texto do artigo 195 da Constituição, o qual restou positivado nos seguintes termos:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Em síntese, a EC 20/98 alargou a hipótese de incidência das contribuições sociais devidas pelo empregador, uma vez que a partir de então não só o faturamento pode ser tributado, como também a receita em sentido amplo.

Entretanto, essa mudança no texto da Constituição não teve o poder de convalidar os dizeres da Lei nº 9.718/98, pois o sistema jurídico brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente, vale dizer, tendo sido promulgada e publicada lei que contraria a Constituição, não é possível que posterior alteração da própria Constituição, por via de emenda, traga de forma retroativa a validade da lei.

Foi assim que decidiu o STF:

“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. Sobrepe-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, juntando-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, RE 346084, Tribunal Pleno, Relator p/ o Acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170)

Tendo sido decidida a questão em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, torna-se imperioso o seu acatamento por este Conselho, nos moldes do artigo 99 do Novo RICARF:

“Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

A necessidade de observância aos precedentes vinculantes das Cortes Superiores é tema pacificado no âmbito deste Conselho, seja com base no artigo 62 do RICARF anterior, seja com base nos artigos 98 e 99 do atual RICARF, inclusive com relação à matéria sob análise:

“COFINS. ART. 3º, §1º DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §2º, do RICARF. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62, §2º do RICARF. Recurso Voluntário Provido.”

(CARF, Processo nº 13971.916300/2011-38, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402003.924 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de março de 2017)

Destarte, demonstrado que os valores escriturados como receitas de correção monetária guardam vinculação com os processos movidos contra o DER e que, portanto, não se enquadram na definição de receitas de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, em cumprimento ao disposto no artigo 99 do RICARF, deve ser reconhecida a inexigibilidade da COFINS com base no artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF em sede de repercussão geral.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência do PIS e da COFINS sobre os valores discutidos em sede recursal.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães

