



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 04 / 06 / 2004
VISTO

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

Recorrente : BAURUENSE TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA. (Nova denominação da Bauruense Serviços Gerais Ltda.)
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

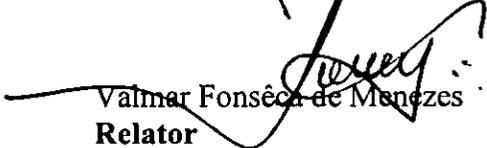
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.
As hipóteses de nulidade, no Processo Administrativo Fiscal, são aquelas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores. **Preliminar rejeitada.**
COFINS. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da Cofins é o faturamento, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 9.718/98.
Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BAURUENSE TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA. (Nova denominação da Bauruense Serviços Gerais Ltda.).**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Valmar Fonseca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Piantavigna, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

Recorrente : BAURUENSE TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA. (Nova denominação da Bauruense Serviços Gerais Ltda.)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Em ação fiscal levada a efeito em face do contribuinte acima identificado foi apurada falta de recolhimento da contribuição para financiamento da seguridade social – Cofins, relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1996 a junho de 1997 e agosto de 1997 a junho de 2000, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 239 a 242, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos nele mencionados, com o seguinte enquadramento legal: Arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; Art. 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/1943; Art. 149 da Lei nº 5.172/1966; Arts 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.

2. Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fl. 227 e 228, foi constatado que:

“o contribuinte tem diversas atividades cfe. Contrato social, com preponderância na prestação de serviços, e que na apuração da Base de Cálculo da COFINS, em síntese, utilizou somente as receitas das contas contábeis:

Receita de Serviços de Limpeza e Portaria,

Receita de Locação de Veículos, e

Receita de Taxa de Administração.

Não incluiu na Base de Cálculo as receitas auferidas nas contas contábeis, basicamente dos contratos de prestação de serviços na CESP e na FURNAS:

Encargos Sociais de Terceiros (MO – Mão de Obra, Salários),

Encargos Sociais de Terceiros (inss/fgts),

Vale Alimentação (MO), e

Vale Alimentação (Portaria).

O contribuinte alegou tratar-se de reembolso, e que não é receita da empresa.”



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

2.1. Assim, foi constituído “o crédito devido pela **DIFERENÇA NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**, por não inclusão da totalidade do faturamento auferido, incluindo a receita financeira, conforme “Planilha Demonstrativa de Faturamento”, Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada, cópias das páginas dos Livros Diários, e Demonstrativo de Apuração do Auto de Infração.”

3. O crédito tributário apurado, composto pela contribuição, juros de mora e multa proporcional, calculados até a data da autuação, perfaz o total de R\$ 2.540.685,96 (dois milhões, quinhentos e quarenta mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e noventa e seis centavos).

4. Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 30/01/2001, o contribuinte protocolou, em 28.02.2001, a impugnação de fls. 265 a 278, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

4.1. Preliminarmente, os valores que serviram de base ao lançamento são aqueles considerados, segundo a fiscalização, na Planilha Demonstrativa de Faturamento, Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada, nas cópias das páginas dos Livros Diários e no Demonstrativo de Apuração do Auto de Infração e a base tributável é aquela discriminada na Planilha Demonstrativa de Faturamento.

4.1.1. A Fiscalização em lugar algum do processo demonstrou como se identificou e como se quantificou os valores considerados para determinar a matéria tributável, condição suficiente para caracterizar o cerceamento do direito de defesa, fato que por si caracteriza nulidade do lançamento.

4.1.2. A Autoridade Lançadora tomou por base de cálculo os valores da Planilha Demonstrativa de Faturamento. Para sua validade é necessário que identifique a fonte em que se originou os valores ali inseridos.

4.1.3. Nenhum outro esclarecimento é prestado e nada mais alegado. Como por geração espontânea surge, não se sabe de onde, substancial montante que se diz apurado nos anos de 1996, 1997, 1998, 1999 até meados de 2.000.

4.1.4. Esta obscuridade torna impossível produzir qualquer defesa em oposição ao montante do valor tributável atribuído, componente essencial para o cálculo da contribuição devida. Se, subjetivamente, a Autoridade lançadora tenha apurado esse valor e, mesmo que correto, isto não é suficiente para a validade do lançamento, posto que a publicidade desse subjetivismo tem que estar convictamente demonstrado no processo a fim de que a Impugnante possa, de forma plena e absoluta, invocar a seu favor as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, estampada no artigo 5º, inciso LV da nossa Carta Magna.

4.1.5. A Lei nº 5.172/1966, impõe, em seu artigo 142, todos os elementos necessários ao eficaz lançamento e transcreve o artigo.



Processo n^o : 13808.000191/2001-55
Recurso n^o : 123.811
Acórdão n^o : 203-09.155

4.1.6. A preliminar argüida tem a sua credibilidade solidificada em diversas decisões administrativas.

4.2. No mérito, entendeu a fiscalização que o reembolso de despesas efetuadas pela CESP e FURNAS constitui faturamento de serviço.

4.2.1. Tece algumas considerações a respeito do instrumento contratual, a sua natureza jurídica e a sua importância e eficácia nas relações entre as partes, no mundo jurídico, transcrevendo conceito de contrato segundo Maria Helena Diniz, Washington de Barros Monteiro e Sílvio Rodrigues.

4.2.2. Apresenta os contratos firmados com a CESP e FURNAS e lembrando a importância da conceituação ou definição da palavra **reembolso** ali utilizada, porque é ela que vai determinar a obrigação e o direito de cada uma das Contratantes. Cita o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva (Ed. Forense, 1993, 12ª edição, pág. 60), Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2ª ed. – 4ª Impressão e Novo Grande Dicionário Larousse Cultura da Língua Portuguesa – Ed. Nova Cultural.

4.2.3. Qualquer que seja a interpretação, jurídica ou gramatical, que queira dar à expressão **reembolso**, a definição é única: receber de volta o valor emprestado a alguém ou o valor pago em nome de outrem.

4.2.4. Essa definição também deve ser válida em relação à legislação tributária, coerentemente com o entendimento do STJ, que assim já se manifestou: **“A Lei tributária não pode ignorar ou desvirtuar os institutos de direito privado”**. (Ac. RESP 179723/MG – DJ de 02/05/2000 – pg. 00131).

4.2.5. Afirma a fiscalização que o reembolso decorreu da medição da mão de obra disponibilizada e que a denominação dada ou a existência de contrato escrito não altera o tratamento legal aplicável, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas, pois trata-se de serviços prestados, conforme previsão legal. A COFINS recai sobre o faturamento e não sobre o lucro.

4.2.6. Os artigos 2º e 3º mencionados no Termo de Verificação referem-se à Lei nº 9.718/1999 e não da Lei Complementar nº 70/1991, como dá a entender esse termo. A utilização desses artigos foi, por falta de argumento convincentes, para a servir de base de lançamento, inclusive aquele relativo aos fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 1.999 e transcreve os referidos artigos.

4.2.7. Esta Lei ampliou a base de cálculo ao dar uma nova conceituação de faturamento. Ocorre que este conceito é válido somente para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1.999, “ex-vi” o disposto no inciso I, do artigo 17, da Lei referida.

4.2.8. A Fiscalização ao afirmar que **“é irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas”**, relativamente aos fatos ocorridos até janeiro de 1.999, implicitamente admitiu que o reembolso não é receita de prestação de



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

serviços. Se assim não fosse, não haveria nenhuma necessidade de utilizar tal expressão.

4.2.9. A tributação imposta pela fiscalização só seria possível, em relação às receitas exógenas à prestação de serviços, para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1.999.

4.2.10. Ao afrontar o dispositivo legal, a Autoridade Fiscal comprometeu o seu trabalho, haja vista a determinação constante no artigo 105 do CTN, que trata da aplicação imediata da legislação tributária aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

4.2.11. Mesmo as tributações ocorridos nos meses a partir de fevereiro de 1999, também não podem ser consideradas.

4.2.12. A redação do artigo 3º e seu § 1º da Lei nº 9.718/1998, afirma, taxativamente, que o faturamento corresponde a receita bruta e esta é entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

4.2.13. O que o legislador teve em mente, foi que a receita recebida seja decorrente de um ingresso que representasse algum tipo de ganho, como por exemplo, as receitas financeiras, os descontos obtidos, uma superveniência ativa, etc.

4.2.14. Esse “plus” deverá exercer influência na situação líquida ou no patrimônio líquido da empresa. Mas não basta somente a influência. É necessário que determine a origem dessa influência.

4.2.15. O valor recebido pela Impugnante da CESP e da FURNAS, refere-se ao reembolso de despesas por ela anteriormente pagas. Portanto, não há que se falar em receitas. Trata-se, na verdade de uma permuta de contas do Ativo. Desaparece um direito seu de receber o reembolso e surge o dinheiro em Caixa em seu lugar. Este fato não trouxe nenhuma alteração na situação líquida ou no patrimônio líquido. Trata-se, na verdade, de **fato contábil permutativo**.

4.2.16. O simples fato da Impugnante ter emitido a fatura de prestação de serviços para receber o valor do reembolso não modifica a sua essência.

4.2.17. Por fim, requer o reconhecimento da improcedência do lançamento.”

A DRJ em São Paulo - SP proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

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

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/1997, 01/08/1997 a 30/06/2000



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

Ementa: COFINS. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INCABÍVEL A DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Não caracteriza cerceamento ao direito de defesa quando o crédito tributário constituído pela fiscalização origina-se dos livros fiscais escriturados pelo próprio contribuinte. Portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

REEMBOLSO. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta é representada pelo valor total contratado e faturado. Valores pagos a título de reembolso fazem parte do contrato de prestação de serviços e integram a base de cálculo da Cofins.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expendidos na peça impugnatória, resumidos a seguir:

- nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que os demonstrativos e planilhas não são da contabilidade e não há identificação da origem dos mesmos, ao mesmo tempo em que faltam esclarecimentos sobre os critérios técnicos, ferindo o artigo 142 do CTN;
- a base de cálculo da contribuição não pode incluir os reembolsos, nos termos expostos na impugnação, conforme contratos firmados com as suas clientes, a quem presta serviços.

É o relatório.



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Analisando-se, por partes, as argumentações trazidas pela recorrente, temos o que segue.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A autuação foi procedida conforme as formalidades legais exigidas, com ênfase no cumprimento do disposto no Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, diploma legal norteador do Processo Administrativo Fiscal. Do ponto de vista formal, pois, está revestido das condições de legalidade o presente processo.

O Termo de Verificação Fiscal de fl. 227 expõe claramente como foi realizada a auditoria, tendo sido elaborados demonstrativos de fls. 217/226, não se vislumbrando nenhuma dificuldade de entendimento sobre a base de apuração da contribuição, o que é corroborado pela interposição da defesa justamente sobre as parcelas objeto da autuação.

Ressalte-se, por outro lado, o esforço dispendido pela Fisco para intimar a contribuinte da autuação, que, não encontrando os sócios no domicílio fiscal da empresa, tentou por três vezes entregar, via SEDEX, a competente intimação, que retornou sem sucesso (vide fl. 246). Em consequência, fez-se necessária a intimação via Edital, conforme fl. 249, tendo constado dos autos – às fls. 253 e 256 – a comprovação de vista e cópia do processo fornecidas à contribuinte.

A contribuinte, amparada pelo correto procedimento da autoridade preparadora, apresentou a correspondente impugnação e o presente recurso, não se vislumbrando nenhuma ofensa ao amplo direito ao contraditório e nem ao que dispõe o CTN, em seu artigo 142, que trata da apuração do montante devido e do posterior lançamento.

Por oportuno, reproduzamos o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. "

Verifica-se que o presente caso não se enquadra em nenhum dos itens do artigo acima transcrito. Não há a incompetência de que trata o inciso primeiro e não se pode



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

falar em cerceamento do direito de defesa na fase de lançamento, como bem lembra Antonio da Silva Cabral, em sua obra *Processo Administrativo Fiscal*, Editora Saraiva, 1993, página 524. Neste ponto, cabe-nos apenas ressaltar que o respeito ao princípio do contraditório está configurado pela ciência dos termos processuais por parte da autuada. Além disso, a possibilidade de ampla defesa está assegurada em diversos pontos da legislação citada pelo fisco, em especial as disposições do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, regulador do *Processo Administrativo Fiscal*, mencionado no próprio auto de infração lavrado, e do qual tomou ciência a contribuinte.

Rejeito, pois, a nulidade suscitada.

DO MÉRITO. DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Sobre a base de cálculo da Contribuição, extrai-se da Legislação pertinente o que segue.

Determina a Lei Complementar nº 70/91:

“Art. 10 - O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo-fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto sobre a Renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar do assunto, estabelece:

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).”

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabeleceu que:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001);

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

O inciso III, que se refere à exclusão de parcelas repassadas a terceiros, foi posteriormente revogado, sem que tenham sido expedidas as normas regulamentadoras a que se refere, necessárias à sua eficácia.

Especificamente, com relação ao assunto, transcreve a decisão recorrida o Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação de nº 1.236/89, tratando de imposto de renda na fonte, que, apenas como subsídio, vale ressaltar:

"6. Todavia, a locação de mão-de-obra tem características exatamente opostas às da administração de obras, como por exemplo, a condição principal para que ocorra a realização dessa modalidade de transação é exatamente a obrigação assumida pela locadora de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. O que torna essa modalidade de prestação de serviços assemelhada à empreitada de mão-de-obra. A única diferença, no entanto, é



Processo nº : 13808.000191/2001-55
Recurso nº : 123.811
Acórdão nº : 203-09.155

que apesar do vínculo empregatício ou de prestação de serviços pelos trabalhadores ser restrito à locadora, os trabalhadores empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (ou locatária), que detém o comando determinando as tarefas, fiscalizando a execução dos trabalhos, enfim, controlando o andamento dos serviços desempenhados pelos empregados ou contratados da locadora colocados à sua disposição.

(...)

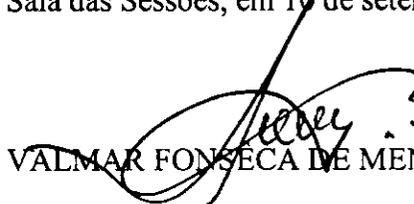
8. Portanto, mesmo que haja documento firmado pelas partes com o objetivo ou não, de alterar a forma do negócio, o que prevalece de fato e de direito é a natureza ou a essência do serviço objeto da transação.

9. Assim sendo, não vale para fins de incidência do imposto de renda na fonte, a denominação dada pelo contribuinte, de reembolso de despesas, quando na verdade trata-se de custos ou despesas incorridas na realização dos serviços, tais como: mão-de-obra, materiais, encargos, imposto sobre serviços (atualmente ICMS), outras despesas, etc.”

Não se vislumbra, desta forma, base legal para as exclusões pleiteadas pela recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, de que seja negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003


VALMAR FONSECA DE MENEZES