



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

Processo nº 13866.000154/2003-14
Recurso nº 896.124 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.865 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de agosto de 2011
Matéria Cofins (restituição e compensação)
Recorrente SÃO DOMINGOS SAÚDE ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/07/2002

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA.

Sob a égide da Lei 9.718, de 1998, “faturamento” ou “receita bruta”, base de cálculo da contribuição, compreende, tão somente, a venda de mercadorias, a venda de serviços e a venda de mercadorias e serviços. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/07/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO EM DUAS INSTÂNCIAS.

É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação das demais questões de mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o julgamento de primeira instância.

Recurso não conhecido nas demais razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar o alargamento da base de cálculo da Cofins previsto no artigo 3º da Lei 9.718, de 1998, e determinar a devolução dos autos para apreciação das demais questões de mérito pelo órgão julgante de primeira instância administrativa.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 12/08/2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Ribeirão Preto (SP) que rejeitou [¹] manifestação de inconformidade [²] da interessada contra indeferimento de pedido de reconhecimento de direito creditório da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada em julho de 2002 [³], atrelado a pedido de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela SRF.

Aduz a peticionária que tais créditos são decorrentes de “pagamento a maior” [⁴].

Indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [⁵], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 67 a 75, cuja síntese tomo de empréstimo do relatório do acórdão recorrido:

a) Preliminarmente, alega que houve "erro material de julgamento crasso" uma vez que não se trata de pedido de restituição e sim de pedido de compensação e, sendo este não apreciado, suprime-se esfera de julgamento "prejudicando a necessária entrega de jurisdição administrativa, como elemento fundamental e atenção ao devido processo legal...". Assim requer a anulação do julgamento por conta do vício material apontado, - que não houve

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 91 a 93.

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 67 a 75.

³ Protocolo do pedido no dia 15 de maio de 2003 (folhas 1 a 3).

⁴ Motivo do pedido de restituição consignado na folha 1.

⁵ Indeferimento do pedido às folhas 58 a 61.

negativa formal à pretendida homologação da compensação na forma descrita pela DCTF do 3º trimestre de 2002;

b) No mérito, alega que é operadora de planos de saúde, nos termos da Lei nº 9.656, de 1998, discorre sobre o conceito de faturamento, concluindo que, no seu caso, adstringe-se ao resultado das receitas decorrentes do serviço que presta, consubstanciado nas contraprestações auferidas dos beneficiários dos planos de assistência à saúde que opera.

c) Conclui que não há de se falar em exclusão indevida da base de cálculo da Cofins relativamente aos valores pagos a prestadores de serviço, clínicas, hospitais e outros assemelhados, uma vez que sequer tais valores fazem parte da base de cálculo do tributo.

Ao final, requer a anulação da decisão recorrida, por vício material e o reconhecimento do seu direito creditório e a homologação da compensação declarada.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/07/2002

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO. LEGISLAÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Interpreta-se literalmente a legislação que trata da exclusão do crédito tributário, nos termos do disposto no art. 111, do CTN.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO. CONDIÇÃO ESSENCIAL.

Nos termos do disposto no art. 170, do CTN, a condição essencial para a compensação tributária é a comprovação da liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo. Não efetuada essa comprovação, não é de se homologar a compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 100 a 112. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [6] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 127 folhas. Na última delas consta despacho com registro da distribuição mediante sorteio e encaminhamento dos autos para este conselheiro-relator.

É o relatório.

⁶ Despacho acostado à folha 126 determina o encaminhamento dos autos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 100 a 112, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca de pedido de restituição da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) atrelado a pedido de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela SRF.

No julgamento de primeira instância administrativa, para negar ao contribuinte o direito ao crédito alegado em desfavor da Fazenda Nacional, nele restam assentados, dois pressupostos: (1) “engano do interessado ao pretender que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins seja o resultado da venda de bens e serviços”; e (2) “a base de cálculo das contribuições é o faturamento, nos termos do disposto no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998”⁷.

A propósito da base de cálculo da contribuição, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de tomar como sinônimos “faturamento” e “receita bruta”. Nesse sentido, o voto condutor do Recurso Extraordinário 390.840-5 (MG), repetido no Recurso Extraordinário 346.084-6 (PR), da lavra do ministro Marco Aurélio (relator, no primeiro; redator, no último RE citado)⁸, *verbis*:

Examino, então, a problemática referente à Lei nº 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo próprio ao conceito de faturamento. Eis o teor da lei envolvida na espécie:

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.

Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhado-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte.

Eis um panorama de precedentes do Tribunal, considerados conceitos relativos a tributos.

⁷ Voto condutor do acórdão recorrido, folha 92, antepenúltimo parágrafo.

⁸ RE 346.084-6 (PR): voto do ministro Marco Aurélio proferido em 18 de maio de 2005, julgamento concluído em 9 de novembro de 2005 e resultado publicado no DJ de 1º de setembro de 2006.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, o Plenário, sendo relator o ministro Octávio Gallotti, vencido no entendimento, teve oportunidade de proclamar que o imposto sobre serviços não incide sobre locação de bens porque locação de bens móveis não é simplesmente serviço. Fiquei com a redação do acórdão, conforme publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 178/1.265. Também na apreciação do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, o Plenário, em 12 de maio de 1994, reafirmou a necessidade de se atentar para o conceito consagrado dos institutos. Glosou a tentativa de se tomar, como abrangidos pela expressão “folha de salário”, os pagamentos efetuados a administradores e autônomos – Revista Trimestral de Jurisprudência 156/666-692. E, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Plenário, em 30 de junho de 1995 e conforme acórdão publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 161/1.043-1.057, veio, mais uma vez, a dar eficácia aos figurinos constitucional e legal ao concluir que não se pode falar em imposto sobre renda sem que haja ocorrido acréscimo patrimonial representado pela aquisição de disponibilidade sobre a renda. No caso, teve-se presente não só a Lei Fundamental como também o artigo 110 do Código Tributário Nacional, consoante o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal. Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-vernacular, volto à Lei nº 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços:

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

Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância de jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos “faturamento” e “receita bruta”. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria:

§ 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.

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.

Em síntese, o legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195, com a redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contida, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social pautar-se pela regra do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícito quanto à existência de lei complementar. Antecipou-se à própria Emenda Constitucional 20,

no que, dando nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, versou a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento. A disjuntiva “ou” bem revela que não se tem a confusão entre o gênero “receita” e a espécie “faturamento”. Repita-se, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, tinha-se apenas a previsão de incidência da contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a citada emenda, passou-se não só a se ter a abrangência quanto à primeira base de incidência, folha de salários, apanhando-se de forma linear os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, mesmo sem vínculo empregatício, observando-se o precedente desta Corte, como também a inserção, considerado o que surgiu como alínea “b” do inciso I do artigo 195, da base de incidência, que é a receita.

Como, então, dizer-se a esta altura, que houve simples explicitação do que já previsto na Carta? É admitir-se a vinda à balha de emenda constitucional sem conteúdo normativo. É admitir-se que o legislador ordinário possa, até mesmo, modificar enfoque pacificado mediante jurisprudência do STF, no que haja atuado, à luz das balizas constitucionais, como guardião da Lei Fundamental. Descabe, também, partir para o que seria a repristinação, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial.

Assim, sob a égide da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, anterior à Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998, que deu nova redação ao artigo 195 da Constituição da República, “faturamento” ou “receita bruta”, base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, a despeito de espécie e gênero, respectivamente, aqui se confundem e compreendem somente a venda de mercadorias, a venda de serviços e a venda de mercadorias e serviços.

Por conseguinte, concluo equivocado o pretendido alargamento da base de cálculo da contribuição adotado como pressuposto para o indeferimento do pedido de restituição.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o

julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Tarásio Campelo Borges