



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13971.002240/2003-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.807 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente ÂNGULO PROPAGANDA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

BASE DE CÁLCULO.

Considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, condição resolutória para a sua eficácia, e que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, e que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para a COFINS, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Gerson Jose Morgado de Castro, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de auto de infração de fls. 161/174, para constituir crédito tributário do PIS e da Cofins referentes aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

Conforme termo de verificação fiscal:

(...) o interessado optou pela apuração de seu lucro, do Lucro Presumido e tem como ramo de atividade o de publicidade e acessória de marketing.

No exercício da sua atividade, realizou pagamentos diretamente ou repassados às empresas de rádio e televisão, jornais e revistas. Emitiu faturas aos seus clientes contendo o valor total do serviço nelas incluídos os pagamentos e gastos onde funciona como intermediária.

Ao fazer a apuração da base de cálculo das exações, a interessada considerou que seu faturamento resumia-se somente às comissões e honorários, entendendo que não integravam as bases de cálculo os valores pagãos ou repassados a terceiros.

Face ao acima exposto, foi feita apuração da base de cálculo às fls. 139/143, onde são consideradas as receitas provenientes dos serviços de terceiros, escrituradas pelo interessado.

Às fls. 144/148, foi confeccionada planilha de débitos que contempla a base de cálculo da planilha anterior e os débitos declarados pelo interessado em DCTF.

Cientificado da autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação, no qual alegou, em síntese, que a diferença apurada pelo fisco tem origem no fato de ter sido considerado na apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins os valores pagos ou repassados dos serviços de terceiros, quando na realidade a base de cálculo só deveria ser composta pelos valores referentes às comissões e honorários. Defendeu que os valores repassados a terceiros poderiam ser excluídos de sua base de cálculo com fulcro no Art 3º, § 2º, III da Lei nº 9.718/98. Ressaltou que a receita de terceiros não integra a receita bruta do interessado para fins de apuração do imposto de renda como previsto no RIR/99, expressamente em seu artigo 651, II, § 1º.

A Segunda Turma da DRJ no Rio de Janeiro (RJ) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 12-17.572, de 19 de dezembro de 2007, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendario: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

COFINS E PIS. RECEITAS TRANSFERIDAS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO.

O comando legal inserido no artigo 30, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/1998 estabelecia a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, a depender de normas regulamentares do Poder Executivo. Com a a edição da Medida Provisória no 1.991-18/2000, o dispositivo em comento foi retirado do mundo jurídico, antes mesmo de produzir os efeitos pretendidos. Portanto, embora vigente, não teve eficácia, já que não editado o decreto regulamentador.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

Lançamento procedente

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta repisa os mesmos argumentos apresentados na impugnação. Termina petição recursal, requerendo o cancelamento do auto de infração, tendo em vista que os valores apurados pela fiscalização se referem a receitas de terceiros, que somente transitariam pela conta "caixa", não compondo o seu faturamento.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Compulsando os autos, verifica-se que a pedra angular do litígio posto nos autos restringe-se em analisar a aplicação do artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98.

Avulta de importância um breve passeio pela legislação que regulou e regula a incidência e a base de cálculo do PIS e da Cofins. Vigoram a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a Lei Complementar nº 07, de setembro de 1970, a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a nº 10.833, de 29, de dezembro de 2003, estas duas últimas as que instituíram o regime da não-cumulatividade da Contribuição para a COFINS.

Colaciono os dispositivos de interesse:

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998

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

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior 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 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 – revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

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

§ 3º revogado pela Lei nº 11.051, de 2004;

§4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

I-no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito;

despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

b)despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c)deságio na colocação de títulos;

d)perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e)perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge;

II-no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos;

III-no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV-no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

§7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I-imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II-financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional.

§9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I-co-responsabilidades cedidas;

II-a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III-o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

(...)

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

(...)

Art. 93. Ficam revogados:

(...)

V - o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões 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.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

(...)

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

reversões de provisões 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.

(...)

Resta claro pela evolução legislativa que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, encontra-se revogado expressamente pelo disposto na alínea “b” do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, publicada no Diário Oficial da União do dia 10 seguinte, atual art. 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e, como se constata, a legislação tributária superveniente não contempla entre as hipóteses deduções e exclusões permitidas da base de cálculo das mencionadas contribuições, valores que computados como receita bruta tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Após a citada revogação, a antiga Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000, a respeito da matéria, assim dispondo:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado,

declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Neste sentido deve-se dizer que os valores a que se referia o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, efetivamente eram receitas das empresas. Não se tratavam de reversões de provisões, descontos ou vendas canceladas, em relação às quais não ocorria o ingresso de numerário na empresa, e sim de efetivas receitas das pessoas jurídicas.

O referido dispositivo legal condicionou a exclusão de valores da base de cálculo do PIS e da Cofins a três fatores, a saber:

Que tenham sido computados como receitas;

Que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica; e

Que atendessem às normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

É de fácil observação que a regra que previa a exclusão dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não era auto-aplicável, tendo em vista que sua utilização estava condicionada à observância de regulamento a ser baixado pelo Poder Executivo.

A delegação de competência para o Poder Executivo regulamentar dispositivos de lei é corrente na legislação pátria. A título de comentário, basta lembrar o caso da compensação tributária. Apesar de ter sido prevista no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 170, somente passou a ser aplicável com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, portanto, 25 anos após.

Insere-se dentro do poder discricionário do Poder Executivo, delegado pelo legislador infraconstitucional, a indigitada regulamentação. Consoante tal poder, o Executivo não regulamentou o dispositivo. E antes que regulamentação alguma fosse feita, o mesmo Poder Legislativo, que a delegara ao Executivo, revogou o dispositivo. Os fatos ou atos jurídicos

sujeitam-se a três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia. Dir-se-á que a norma encartada no inciso III, do § 2º, do art. 3º Lei nº 9.718, de 1998, enquanto vigeu, passou pelo plano da existência, da validade, mas não atingiu o da eficácia, pois esta não se concretizou pela inexistência da regulamentação indispensável.

A conclusão a ser tirada é que o legislador ordinário preferiu deixar a definição dos parâmetros a serem respeitados na efetivação da citada exclusão para o Poder Executivo. Até porque, se tinham os tais valores a natureza de receitas, ordinariamente integravam a base de cálculo das aludidas contribuições, já que incidentes sobre o faturamento. Quisesse o legislador ordinário permitir a auto-aplicabilidade do referido comando legal, não teria ele imposto a condição determinando que fossem “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

Na linha do entendimento fixado, resta apodítico que a regra prevista no inciso III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 carecia de uma condição resolutória para sua eficácia, qual seja, a regulamentação pelo Poder Executivo. Como o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, muito pelo contrário, foi revogado, é possível asseverar que ele não produziu eficácia para fins de determinação da base de cálculo das contribuições apuradas no regime cumulativo.

Como todos os valores envolvidos na lide, objeto deste processo, são oriundos da aplicação do citado dispositivo, entendo que não há razões para reformar a decisão de primeira instância.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho