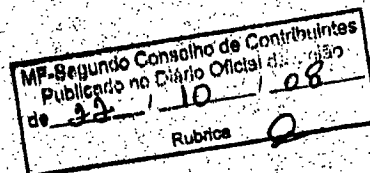




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 16327.000525/2005-15
Recurso nº 135.694 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 202-18.572
Sessão de 11 de dezembro de 2007
Recorrente BANCO ITAÚ S/A
Recorrida DRJ em Fortaleza - CE



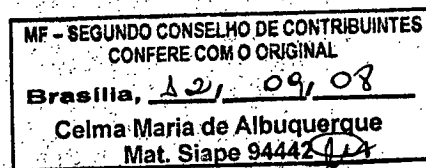
**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA
RATIONE MATERIAE.**

Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntário de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/Pasep), exigência que esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda (art. 8º, III, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes).

Recurso não conhecido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em não conhecer do recurso, declinando a competência de julgamento para o Primeiro Conselho de Contribuintes. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López (Relatora). Designada a Conselheira Nadja

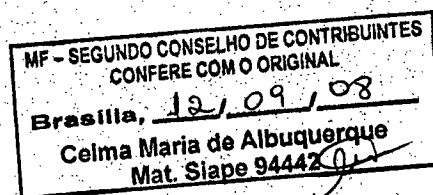
Rodrigues Romero para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento a Dra. Gabriela Tuba, OAB/SP nº 155.081, advogada da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATULIM

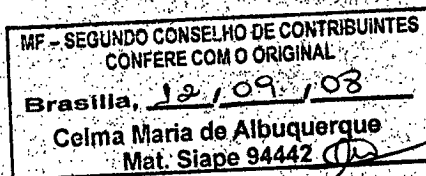
Presidente


NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora-Designada



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer e Antônio Lisboa Cardoso.



Relatório

Por bem resumir os fatos, transcrevo o relatório que acompanha a decisão recorrida.

"A empresa em referência foi autuada em decorrência de ação fiscal realizada em seu estabelecimento, tendo sido constituído o crédito tributário no valor de R\$..., referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, acrescidos da multa de ofício (75%) e dos juros moratórios, em virtude da constatação das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 16/21:

'... fica cabalmente demonstrado que os valores recebidos, nos anos-calendário de 1999 a 2003 das empresas do denominado 'Conglomerado Itaú', em decorrência da efetiva utilização dos serviços discriminados nos contratos denominados 'CONVÊNIO DE RATEIO DE CUSTOS COMUNS' compõem a receita bruta do Banco Itaú S/A. e, como tais, devem ser adicionadas às bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.'

2. À fl. 17 estão consolidados os valores relativos ao repasse para o Banco Itaú S/A. nos períodos mensais de 1999 a 2003, os quais, reunidos, serviram como base de cálculo da presente exigência. Os dispositivos legais infringidos estão consignados às fls. 20 e 37.

3. Em 02/05/2005, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 41/51, instruída com os documentos de fls. 52/83, alegando, em síntese, o seguinte:

3.1. Preliminarmente, deve ser declarada a decadência parcial do direito de lançar, tendo em vista que o presente auto de infração foi lavrado em 31 de março de 2005 e abrange fatos verificados no ano calendário de 1999 e janeiro a março de 2000, portanto, há mais de cinco anos da data da ocorrência dos fatos geradores. Esse seria o posicionamento adotado pela doutrina e pela jurisprudência administrativa, conforme entendimentos e julgados que colaciona.

3.2. No mérito, discorre sobre a natureza e a forma dos contratos de rateio de custos/despesas, citando manifestações doutrinárias e jurisprudência administrativa e judicial, para concluir que 'o reembolso de custos e despesas decorrentes do contrato de rateio não caracteriza receita e, portanto, tais valores não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.'

4. Requer ao final seja reconhecida a decadência do lançamento fiscal com relação aos períodos de janeiro de 1999 a março de 2000 e com relação ao mérito, seja julgado a improcedência do auto de infração.

É o Relatório."

Por meio do Acórdão DRJ/FOR nº 6643, os Membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, consideraram PROCEDENTE o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

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

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo para a constituição do crédito tributário relativo à COFINS é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RATEIO. RECUPERAÇÃO/REEMBOLSO DE DESPESAS.

Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, representam receitas de serviços e integram o faturamento."

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual reitera os argumentos expostos anteriormente. Cita doutrina e jurisprudência dos Conselhos em seu favor. Em síntese e fundamentalmente requer:

- i- seja reconhecida a decadência do período de 1999 a março de 2000;
- ii- a improcedência do auto de infração uma vez que (sic) *"mero ressarcimento de custos e despesas decorrente de contrato de rateio não pode servir de base de cálculo para a COFINS, conforme o entendimento desse E. Conselho de Contribuintes."*

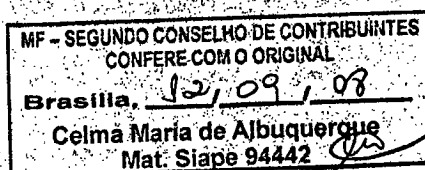
Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, exigido à época dos fatos para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes.

As fls. 527 a 542, juntada de Parecer Técnico quanto aos Procedimentos Contábeis da recorrente, relacionados ao ressarcimento de custos compartilhados com empresas ligadas, emitido pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIFECABI.

À fl. 544, manifestação da Fazenda Nacional sobre a juntada de Parecer Técnico. Alega que o referido parecer não tem o condão de desconstituir a decisão recorrida. Alega ter ocorrido a preclusão, tendo em vista o disposto no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, salvo se ficasse demonstrado: a) a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refirmar-se a fato ou direito superveniente; c) destinam-se a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos.

É o Relatório.

[Assinatura]



Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo pelo que dele conheço.

Antes, da análise propriamente do recurso há de se examinar a observação feita pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional no que diz respeito à juntada de documentos (Parecer Técnico) após a decisão recorrida. No entender do competente procurador, teria ocorrido a figura da preclusão. Refuto a argumentação tendo em vista tratar-se de material factual os quais permitem ao julgador formar convicção sobre a matéria, sem demandar diligência, situação em que haveria sim um momento limite para a apresentação de documentos, à luz da legislação em regência.

Passo na sequência à análise das matérias que dizem respeito ao presente recurso.

O auto de infração envolve a análise de duas matérias. A primeira, se refere à decadência, ou seja, estabelecer se o prazo para a constituição do crédito tributário deve observar a Lei nº 8.212/91 ou as regras do CTN. A segunda, diz respeito propriamente ao mérito: base de cálculo da Cofins.

Decadência da Cofins

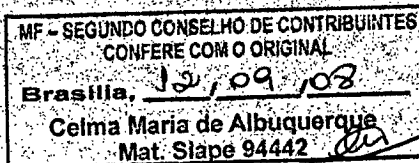
A ciência do auto de infração se verificou em 31/03/2005 e compreende o período entre 28/02/99 e 30/12/2003. Defendo estarem decaídos os períodos (atos geradores) anteriores a março/2000.

A interpretação defendida por esta Conselheira não está no enfrentamento da constitucionalidade ou ilegalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e sim na não aplicabilidade da lei, em se tratando de Cofins a exemplo do PIS. Explico:

A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à Cofins, matéria dos autos, são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integrava (à época dos fatos) o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único



do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)

Art. 45 - O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero virgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

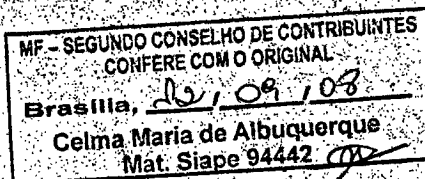
§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral'."

Assim, em se tratando de Cofins, a aplicabilidade de mencionado art. 45 tem como destinatária a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que, independente de ter ou não ocorrido pagamento, em se tratando de Cofins, as regras de decadência devem ser as estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

7414



No mais, caracteriza-se o lançamento da Cofins como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

"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 à homologação, será ele de 5 (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".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator-designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, no qual, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

"(...) Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de 'c' e 'd' acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico*

administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

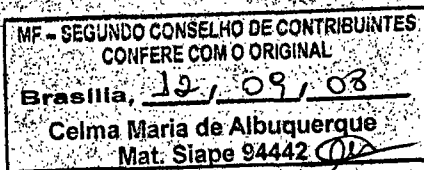
Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbra da incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.



Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado', na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral, estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os fatos geradores lançados no auto de infração anteriores a março/2000 tendo em vista que a ciência ocorreu em 31 de março de 2005.

BASE DE CÁLCULO

Admitindo que possa ser vencida pelos meus pares, no que diz respeito ao prazo de decadência, para alguns o de 10 anos e não o estabelecido pelo CTN (5 anos), enfrente a análise do mérito envolvendo todo o período.

A questão pode ser analisada sob dois aspectos:

A um, se saber qual a natureza da operação realizada pela autuada, intitulada "Rateio de Custos e Despesas". Receita ou custo/despesa.

A dois, em se tratando de "receita" determinar qual é o efeito da decisão do Pleno do Supremo tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sobre as importâncias, objeto do presente auto de infração.

"Rateio de Custos e Despesas".

Segundo consta do Termo de Verificação de infração fiscal (fl. 16) "Nos anos-calandários de 1999 a 2003 e de acordo com os contratos denominados "CONVÊNIO DE RATEIO DE CUSTOS COMUNS" (...) firmados com empresas do denominado Conglomerado Itaú, o BANCO ITAÚ S/A colocou à disposição dessas empresas, seus serviços nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores), bem como de recursos humanos." E ainda "A título de preço desses serviços seriam cobrados das empresas contratantes, tão somente os custos decorrentes da manutenção da estrutura de pessoal mantida pelo Banco Itaú S/A., na forma de rateio com base na efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos."

As fls. 14/15 "Convênio de rateio de custos comuns" e fls 09/13 as "Demonstrações contábeis analítica dos convênios de rateio de custos comuns".

Sob a denominação de contratos de compartilhamento de custos e despesas, ou como explica Luciana Rosanova Galhardo "Cost sharing agreements", empresas de um mesmo grupo econômico escolhem, dentre si, uma determinada empresa (denominada centro de custos, ou sociedade-mãe) que ficará encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando os custos e despesas, com o intuito de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico. Nesses casos, tais gastos incorridos pelo centro de custos são rateados, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato, entre as demais empresas do grupo que deles se beneficiem de alguma forma.¹

Há sem dúvida, situações nas quais, rotineiramente, é aplicável o rateio, quer de custos, quer de despesas. A situação mais comum ocorre em grupos empresariais, nos quais a holding ou a empresa líder, objetivando a racionalização dos custos do grupo, centraliza determinadas atividades que, em maior ou menor grau, aproveitam as demais empresas do conglomerado.

Em tais situações, a empresa/instituição centralizadora assume, em nome das demais, custos e despesas que, obviamente, não lhe são próprios, merecendo, portanto, ressarcimento pelos dispêndios efetuados. Neste caso, inexistente transação de mercado ou negociação de valores ou de condições de pagamento, tal como se depura da análise dos autos.

¹ Rateio de Despesas no Direito Tributário – Luciana Rosanova Galhardo – Ed. Quartier Latin – 2004.

Em trabalho publicado sobre rateio de despesas, José Henrique Longo² analisa que o efetivo ressarcimento no rateio de despesas parte de algumas premissas: O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; as pessoas jurídicas devem pertencer ao mesmo grupo econômico e sobretudo, a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio. Verifica-se que as despesas rateadas não são parte do objeto social.

Diferentemente ocorre em casos outros em que a atividade prestada não é a “atividade fim” dessa pessoa jurídica; naqueles casos, tais atividades passam a ser acrescidas àquelas já desenvolvidas por essa sociedade, caracterizando-se em uma autoprestação de serviços, ou serviços inter-cias, sem conotação de lucro. Como já explicitado, não é de fato a situação presente conforme se depreende das informações acima mencionadas: “...serviços nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores), bem como de recursos humanos”.

Paralelamente, e no intuito de melhor ilustrar o acima exposto, oportuno registrar Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Roque Antonio Carraza³ ao mencionar exclusões da base de cálculo do ISS. *Verbis*:

“Não fazem parte do preço do serviço o valor das despesas de reembolso, assim entendidas as despesas feitas pela empresa para atender os interesses dos hóspedes, pagando antecipadamente tais despesas e posteriormente debitando na sua conta, sempre ligadas às atividades, não desenvolvidas pela empresa prestadora do serviço. São exemplos os casos de despesas com telefone interurbano, lavagem de roupa pessoal, serviço de táxi, flores, cigarros etc. São operações reembolsáveis, que não caracterizam prestação do serviço da casa de hospedagem, desde que não haja lucro.” (grifos, não do original)

Em suma, conclui Carrazza, as ações que geram despesas e que posteriormente vêm reembolsadas, são atividades meio, que não fazem parte do serviço propriamente dito.⁴

Sem embargo de tais peculiaridades, penso acertadamente afirmar que a atividade fim é sempre onerosa, ao contrário da *atividade meio*, onde o traço marcante é a “cooperação”, em havendo interesse do grupo de sociedades, centralizada em uma empresa.

No mais, extrai-se do parecer do FIPECAFI (conclusões) acostado aos autos que: *o procedimento está conceitualmente correto, não só sob o aspecto conceitual, como pelas normas contábeis; nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; e que, embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos – na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos*

² Natureza Jurídica do Ressarcimento no Rateio de Despesas, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 77, p. 68-73.

³ Roque Antonio Carrazza, em Grupo de Empresas – Autocontrato – Não – incidência de ISS – Questões Conexas. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 94, p. 130.

⁴ Artigo anteriormente citado., p.130.

– não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

Não se trata, pelo acima exposto, de receita, e assim não há como se estabelecer a incidência da contribuição social sobre as importâncias discriminadas nos autos.

Por derradeiro, ainda que meus pares assim não entendam, e pelo amor ao debate, quando analisado o conceito de “receita”, pela ótica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, outro resultado não haveria. Explico:

“Receita segundo a jurisprudência do pleno do STF”

Apenas para argumentar, analisada a matéria sob um segundo argumento; o cerne é saber qual o conceito de faturamento para fins de base de cálculo da Cofins, sob a ótica do Pleno do STF.

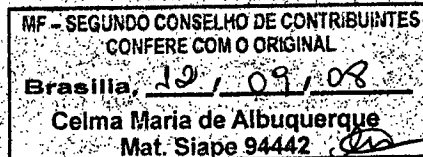
Nesse sentido, *a priori*, necessário retornar no tempo.

Voltando no tempo, recorde-se que a Cofins – contribuição social para financiamento da Seguridade Social – foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, estabelecendo seu art. 2º que a mesma “incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”. Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.718/98 que, embora também estabeleça em seu art. 2º o **faturamento** como base de cálculo da contribuição, dispõe no art. 3º que o “faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”, declarando seu § 1º que “**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**”.

A base de cálculo sobre a qual pode ser exigida a Cofins na vigência da Lei nº 9.718/98, à luz do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, restringe-se apenas à receita oriunda efetivamente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Considerando que a Lei nº 9.718/98 foi publicada antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, que modificou a redação do art. 195 da Constituição Federal para outorgar competência à União Federal para instituição de contribuição social sobre receita, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional aquele § 1º do art. 3º da referida Lei nº 9.718/98, valendo transcrever o seguinte excerto da ementa do acórdão proferido no RE nº 390.485:

“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, jungindo-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 desenvolvidas e da classificação contábil adotada.” (grifo não do original).

Com base nesta decisão, os diversos processos pendentes de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal passaram a ser julgados monocraticamente por seus Ministros, com fundamento no art. 557, § 1º - A, do CPC.

Em análise à renomada doutrina, a expressão *receita* está diretamente vinculada ao *resultado* da empresa. A formação do *resultado* decorre dos processos de mutação patrimonial das diversas categorias que compõem os elementos do custo e da receita (cf. Bulhões Pedreira: *Finanças e demonstrações financeiras da companhia – conceitos fundamentais*, Rio de Janeiro, Forense, 1989).

Receita define-se, segundo Bulhões, como a “*quantidade de valor financeiro, originários de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado*” (p. 455, grifos não do original). Não é de fato o caso dos autos. Segundo o autor citado, *receita “é o valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária.”* Nesses termos, receita e resultado não se confundem: o segundo é mais extenso (conceito denotativo) que o primeiro. Assim, por força dessa distinção, será possível se dizer que *receita* tem a ver com valores cuja propriedade, sendo adquirida por força do funcionamento da empresa (*atividade típica, receita operacional*), excluiria a *receita não operacional*.

Restaria examinar em que sentido se toma o conceito de serviço na definição de receita bruta como a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e **serviços e serviços de qualquer natureza**.

Serviço, em sentido comum, é qualquer esforço humano que tenha por objetivo propiciar a outrem um proveito, uma utilidade, um benefício, uma vantagem, até um favor. Em termos econômicos, trata-se de fornecimento de trabalho, de locação de bens móveis, de cessão de direitos, ou seja, atividades que constituem bens incorpóreos na circulação de mercadorias. Para efeitos constitucionais e tributários (CF, art. 150, I), o termo passa pelo uso jurídico, consistindo em atividade de *fazer* com vistas a um resultado útil a terceiro (cf. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, 1964, t. XVIII, p. 9). Não dispensa, assim, a idéia de trabalho e, nesses termos, de um fazer destinado a outrem. Por consequência, não há serviço na atividade útil em favor do próprio prestador.

Cabe lembrar que, como hipótese de incidência tributária, a doutrina o entende como “*prestação a terceiro, de uma utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de direito privado*” (cf. Paulo de Barros Carvalho: *ISS – diversões públicas*, Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1981, jul-dez, a V. p. 190).

No caso dos autos, inexistente conteúdo econômico, tendo em vista que o valor recebido é a título de ressarcimento de custo, proveniente essencialmente da atividade-meio. Inexiste a figura de preço. Esta Conselheira tem defendido que determinados “serviços” de financeiras, tais como o serviço de cobrança de duplicatas, o serviço de emissão de talões de cheque e outros do mesmo gênero, não fazem das *atividades financeiras* um serviço.

Na verdade, independentemente da questão referente à definição constitucional de *serviço*, o problema relativo à Cofins, seja qual for o sentido atribuído a *serviço de qualquer natureza*, está antes na definição de *faturamento*. Ou seja, é o conceito constitucional de

faturamento que autoriza a inclusão nele do conceito de receita bruta em sentido estrito, e não o contrário. É no tratamento dado à receita da *venda de serviços* como *receita bruta em sentido estrito* e, por força disso, equiparável a *faturamento* em seu sentido constitucional que está a questão.

Citando o Parecer emitido pela FIFECAP anexa aos autos, com muita propriedade expõe no sentido de que:

"Em suma, ressarcimento de custos não é receita porque não existe preço estabelecido; nem com base no custo mais lucro nem com base no mercado; não há também negociação entre as partes envolvidas e não há opção para o que executa a atividade (o Banco) nem para o que dela se utiliza (empresas ligadas), o que existe é única e exclusivamente rateio de custos."

Oportuno, em tempo, registrar precedente favorável à recorrente (PAF nº 16327.000009/2005-91), afeto ao IRPJ e CSL do ano-calendário, cuja ementa ficou assim externada:

*"RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO-
REGULARIDADE DO RATEIO - GLOSA - Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa. Recurso provido."*

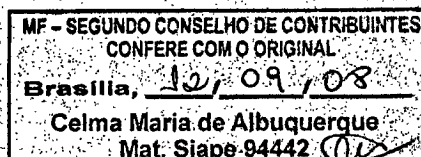
Conclusão

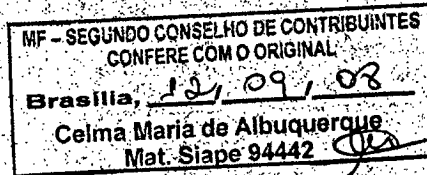
Desta forma, considerando as definições e as características técnicas do conceito de "*receita*", não há como confundi-la com o conceito de ressarcimento de custos. Ainda que assim não o fosse, *ressarcimento de custos*, outro não seria o resultado final, face ao entendimento esposado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98).

Por todo o acima exposto, VOTO no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ





Voto Vencedor

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Designada

Divergi da eminente Conselheira-Relatora do presente Acórdão, por esta razão fui designada pelo Presidente desta Câmara para proferir o voto vencedor, que passo a fazê-lo.

Tratam os presentes autos de exigência de Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos anos-calendário de 1999 a 2003, com crédito tributário constituído do principal, multa de ofício proporcional e juros de mora calculados até a data do lançamento.

O lançamento com exigência de Cofins decorre de reduções consideradas indevidas, objeto do contrato firmadas com as empresas do grupo Itaú, no qual a contribuinte colocou à disposição das empresas do grupo seus serviços nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores), bem como métodos de recursos humanos.

Os mesmos fatos deram ensejo aos lançamentos de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sendo que os processos de IRPJ e CSLL foram formalizados no Processo Administrativo nº 16327.000009/2005-91, este encaminhado ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

Releva esclarecer que a contribuinte peticionou ao Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes no sentido de que o presente processo fosse dirigido ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes dispõe:

"Art. 20. Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, inclusive penalidade isolada, observada a seguinte distribuição:

I - às Primeira, Terceira, Quinta, Sétima e Oitava Câmaras, os relativos à:

a) tributação de pessoa jurídica;

b) tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu também para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;

c) exigência da contribuição social sobre o lucro líquido; e

d) exigência da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), da contribuição para o PIS/Pasep e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), quando essas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu também para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica. (grifei)

Art. 21. Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação, inclusive penalidade isolada, observada a seguinte distribuição:

I - às Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras, os relativos a:

a) imposto sobre produtos industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o IPI nos casos de importação;

b) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF);

c) contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação do imposto sobre a renda;"

Inferre-se desta maneira que a matéria discutida nos presentes autos guarda relação de causa e efeito com aquela tratada no recurso a ser julgado pelo Primeiro Conselho, caso em que se estabelece a *vis attractica* prevista no dispositivo legal supramencionado.

Assim sendo, esta Câmara não tem competência *ratione materiae* para apreciar o presente recurso voluntário.

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER DO RECURSO E DECLINAR DA COMPETÊNCIA para o Primeiro Conselho de Contribuintes.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.

NADJA RODRIGUES ROMERO

