



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

Processo nº	19515.002014/2005-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-002.117 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	17 de março de 2016
Matéria	PIS. COFINS. MULTA
Recorrente	NCR BRASIL LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2002

PERDÃO DE DÍVIDA. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O perdão de dívida importa para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receita operacional, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovitz Belisário e Cássio Schappo, que lhe davam provimento. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Cássio Schappo. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o advogado Ricardo Greco, OAB/SP nº 170649.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Morais Pereira, Cassio Shappo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Tatiana Josefovitz Belisario.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a períodos de apuração compreendidos no ano de 2002.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Cuida o presente processo da lavratura — contra o sujeito passivo em epígrafe — dos seguintes Autos de Infração que constam:

a) às fls. 72 e 73, cuja ciência se deu em 30/12/2005 (fl. 72), havendo sido constituído crédito tributário relativamente à contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS), código Receita 2960 (COFINS — LANÇAMENTO DE OFÍCIO), no valor de R\$452.995,82; juros de mora (calculados até 31/5/2005) no valor de R\$187.404,37; multa de ofício no valor de R\$339.746,86, cujo fato gerador se refere a 31/12/2002, bem como descrição dos fatos e enquadramento legal que se encontram discriminados às fls. 71 e 73;

b) às fls. 210 e 211, cuja ciência se deu em 30/6/2005 (fl. 210), havendo sido constituído crédito tributário relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), código Receita 2986 (PIS — LANÇAMENTO DE OFÍCIO), no valor de R\$249.147,70; juros de mora (calculados até 31/5/2005) no valor de R\$103.072,40; multa de ofício no valor de R\$186.860,77, cujo fato gerador se refere a 31/12/2002, bem como descrição dos fatos e enquadramento legal que se encontram discriminados às fls. 209 e 211.

2. Consta que a ação fiscal teve início em 24/02/2005 (fls. 4 e 5, 140 e 141), e findou em 30/6/2005 (fls. 74 e 212).

3. Acostado aos autos encontra-se às fls. 67 a 69 o Termo de Verificação Fiscal relativamente a COFINS, parte integrante e indissociável do referido Auto de Infração (fl. 73), cuja ciência se deu em 30/6/2005 (fl. 69). Nele, registrou a Autoridade Autuante Federal os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas, no exercício de competência legal, pois conferida pelo disposto na alínea "a" do inciso I do art. 6º da Lei n.º 10.593/2002, com nova redação conferida pela Lei n.º 11.457/2007, ademais pelo disposto no art. 142 da Lei n.º 5.172/66 — é dizer, o Código Tributário Nacional (CTN). Nesse documento oficial, esclarece a Autoridade Autuante que, por não ter sido oferecido à tributação de COFINS receita auferida por conta de perdão de dívida no valor de R\$15.099.860,86, foi lançado o valor de R\$ 452.995,83. Eis o que consta, em síntese, nesse documento oficial:

1) COFINS INSUFICIENCL4 DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Do confronto dos valores devidos de COFINS, cujas bases de cálculo foram apuradas através dos lançamentos nos livros Diário e Razão, com os valores efetivamente recolhidos através de DARF e/ou declarados em DCTF, constatamos, para o período 12/2002, diferença a lançar de R\$ 452.995,83, excluídos multa de ofício e juros de mora.

A pessoa jurídica em epígrafe era contribuinte da COFINS, até 02/12/2004, nos termos da Lei no. 9.718/98.

Conforme Contrato Social, a Sociedade tem por objeto a importação, exportação, compra, venda e locação de equipamentos de automação bancária, computadores e servidores, programas de informática, equipamentos eletrônicos para processamento, suas parte e acessórios e, ainda atividades de assistência técnica e consultoria na seleção e uso destes equipamentos.

O acionista majoritário do contribuinte e sua matriz no exterior é a empresa NCR CORPORATION, sediada nos Estados Unidos.

A presente ação fiscal teve início em 24/02/2005, com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, onde o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros documentos, o Contrato Social e alterações e os Livros Fiscais e Contábeis do ano calendário 2001.

Posteriormente, em 13/05/2005, foi lavrado um novo Termo de Intimação Fiscal, intimando o contribuinte a apresentar, entre outros documentos, comprovação da existência de parte dos saldos escriturados nas contas de seu passivo em 31/12/2001.

Da análise dos documentos apresentados, verificamos que os fornecimentos do exterior, contabilizados na conta auditada - 20203000 – Contas a Pagar Intercompanhias, provinham da sua matriz e de outras subsidiárias do grupo localizadas no México, Argentina, Canadá, Alemanha e no próprio Estados Unidos.

Verificamos, ainda, que parte do saldo desta conta, em 31/12/2001, no montante de R\$ 10.798.110,69, não se encontra quitado até presente data. O contribuinte justificou este fato alegando que esta dívida foi perdoada pelo seu fornecedor e controlador - NCR CORPORATION – em dezembro/2002.

De fato, constatamos que no dia 26/12/2002 o contribuinte efetuou um lançamento no seu livro Diário, debitando da conta contábil acima mencionada — o montante de R\$ 15.099.860,86 que equivale, pela taxa de câmbio da época, a U\$ 4.622.162,25. Este montante, na realidade, corresponde ao valor líquido de um lançamento à débito de 18.800.660,58 e um estorno parcial a crédito R\$ 3.770.799,72. [...]

Conforme relação apresentada pelo contribuinte, este lançamento se refere a fornecimentos documentados através de "commercial invoices ", juntados por cópia a este processo, que correspondiam a contratos de pagamento por direitos de uso de

"software", emitidas no período de março 197 a dezembro 198 e janeiro a novembro 2000. Esses títulos, baixados em 26/12/2002, foram objeto da anistia acima mencionada.

A contrapartida deste lançamento foi efetuada a crédito em conta de despesa - 74712000 - MISCELLANEUS OTHER EXPENSES/ OUTRAS DESPESAS, e, portanto, este "ganho" auferido com a anistia foi computado, acertadamente, no resultado do período e, portanto, foi levado à tributação do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002.

Por outro lado, este valor não foi adicionado à base de cálculo de PIS/COFINS, naquele período de apuração - dezembro 2002. Isto foi constatado com a apresentação do demonstrativo utilizado pelo contribuinte para a apuração de PIS/COFINS, naquele período, cujos valores coincidem com os declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no período. [...]

O conceito de faturamento, base de cálculo dessas contribuições, compreende o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil. O perdão de dívida é considerado receita auferida e não se enquadra nas hipóteses de exclusões relacionadas no art. 3º da Lei 9.718/1998. A alíquota da COFINS vigente à época era de 3,0%. [...]

3.1. Igualmente, encontra-se às fls. 205 a 207 o Termo de Verificação Fiscal relativamente à **contribuição para o PIS**, parte integrante e indissociável do referido Auto de Infração (fl. 211), cuja ciência se deu em **30/6/2005** (fl. 207), em que registrou a Autoridade Autuante os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas, no exercício de competência legal. Nesse documento oficial, esclarece a Autoridade Autuante que, havendo verificado não ter sido oferecido à tributação da contribuição para o PIS receita auferida por conta de perdão de dívida no valor de R\$15.099.860,86, foi lançado o valor de R\$249.147,70.

Eis o que consta, em síntese, no referido documento oficial:

I) PIS INSUFICIENCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Do confronto dos valores devidos de PIS, cujas bases de cálculo foram apuradas através dos lançamentos nos livros Diário e Razão, com os valores efetivamente recolhidos através de DARF e/ou declarados em DCTF, constatamos, para o período 12/2002, diferença a lançar de R\$ 249.147,70, excluídos multa de ofício e juros de mora.

A pessoa jurídica em epígrafe era contribuinte do PIS, até 11/2002, nos termos da Lei nº. 9.718/1998, e após passou a contribuir pelo PIS Não Cumulativo, nos termos da Lei nº 10.637/2002. [negrejou-se]

Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte em epígrafe por solicitação da Autoridade Autuante, verificamos que os fornecimentos do exterior, contabilizados na conta auditada - 20203000 - Contas a Pagar Intercompanhias, provinham da sua matriz e de outras subsidiárias do grupo localizadas no México, Argentina, Canadá, Alemanha e no próprio Estados Unidos.

Verificamos, ainda, que parte do saldo desta conta, em 3111212001, no montante de R\$ 10.798.110, 69, não se encontra quitado até a presente data. O contribuinte justificou este fato alegando que esta dívida foi perdoada pelo seu fornecedor e controlador - NCR CORPORATION - em dezembro 12002.

De fato, constatamos que no dia 26/12/2002 o contribuinte efetuou um lançamento no seu livro Diário, debitando da conta contábil acima mencionada — o montante de R\$ 15.099.860,86 que equivale, pela taxa de câmbio da época, a U\$ 4.622.162,25. Este montante, na realidade, corresponde ao valor líquido de um lançamento à débito de 18.800.660,58 e um estorno parcial a crédito R\$ 3.770.799, 72. [...]

Conforme relação apresentada pelo contribuinte, este lançamento se refere a fornecimentos documentados através de "commercial invoices", juntados por cópia a este processo, que correspondiam a contratos de pagamento por direitos de uso de "software", emitidas no período de março 1997 a dezembro 1998 e janeiro a novembro 2000. Esses títulos, baixados em 26/12/2002, foram objeto da anistia acima mencionada.

A contrapartida deste lançamento foi efetuada a crédito em conta de despesa - 74712000 - MISCELLANE US OTHER EXPENSES/ OUTRAS DESPESAS, e, portanto, este "ganho" auferido com a anistia foi computado, acertadamente, no resultado do período e, portanto, foi levado à tributação do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002.

Por outro lado, este valor não foi adicionado à base de cálculo de PISICOFINS, naquele período de apuração - dezembro 2002. Isto foi constatado com a apresentação do demonstrativo utilizado pelo contribuinte para a apuração de PISICOFINS, naquele período, cujos valores coincidem com os declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no período. [...]

O conceito de faturamento, base de cálculo dessas contribuições, compreende o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil. O perdão de dívida é considerado receita auferida e não se enquadra nas hipóteses de exclusões relacionadas no art. 1º da lei 10.637/02 (PIS Não Cumulativo) e nem no art. 3º da Lei 9.718/98 (PIS e COFINS cumulativos). A alíquota de PIS vigente à época era de 1,65%.

[...]

4. Irresignado com os lançamentos de que teve ciência em 30/6/2005 (fls. 72 e 210), foi apresentado pelo contribuinte (doravante denominado impugnante), em 1º1812005 (fl. 89 e 227), impugnação que consta às fls. 89 a 108, 227 a 245 — acompanhada dos documentos às fls. 109 a 131, 246 a 268 -, por meio da qual, em síntese, trata das seguintes matérias:

4.1. Consta à fl. 92 e 230 o que segue:

A Impugnante tem como sócias as sociedades NCR CORPORATION e NCR INTERNACIONAL INC, ambas sediadas nos Estados Unidos da América, sendo a primeira sócia detentora de 99,99% do capital social da Impugnante e a segunda detentora de 0,01 %.

Em decorrência de fornecimento, pela matriz NCR CORPORATION, de direito de uso de "software", a Impugnante registrou contabilmente, na conta 20203000 "Contas a Pagar Intercompanhias", os valores correspondentes, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração [...] [fls. 128 a 130, 265 a 267], tendo, consequentemente, como contrapartida, conta de despesa nos correspondentes períodos.

A Impugnante apresentou, no ano-calendário de 2002, prejuízo no montante R\$ 3.028.705,42, acumulando, em 31 de dezembro de 2002, prejuízo na ordem de R\$ 14.751.664,62, conforme se verifica de cópia autenticada do demonstrativo do Balanço Patrimonial [...] [fls. 131 e 268].

Diante da situação de significativo prejuízo acumulado, a credora, sócia majoritária da Impugnante, detentora de 99,99% do seu capital social e credora na relação contratual de sessão de uso de "software" resolveu, como forma de reduzir o saldo de prejuízos, desonerar a Impugnante pela cessão de uso de "software".

Dada a desoneração praticada pela credora controladora, a Impugnante, consequentemente, estornou contabilmente os valores correspondentes às operações, mediante débito em Contas a Pagar Intercompanhias - conta 20203000 (para baixar o passivo) e crédito em conta de resultado - Miscellaneous Other Expenses/Outras Despesas - conta 74712000 (para estornar os lançamentos de despesas).

4.2. Afirma às fls. 93, 230 e 231 que [...] vinha acumulando prejuízos, [...] [que] era devedora da sociedade NCR CORPORATION, [...] [que a] desoneração em tela reduziu efetivamente o prejuízo do ano calendário 2002 e, consequentemente, o saldo de prejuízo acumulado, em R\$ 15.099.860,96.

4.2.1. Vale-se do disposto no parágrafo segundo do art. 509 do Decreto n.º 3.000/99, bem como no Parecer Normativo CST nº 4/81; alegando às fls. 94 e 232 o seguinte:

Considerando a existência de prejuízo no exercício e acumulados, e ainda a existência de saldo credor em conta de sócio, o procedimento adotado, referido no termo de verificação como "anistia", gerou uma legítima e idônea absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial da **Impugnante**, mediante débito à conta de sócio, sem qualquer elevação do patrimônio líquido, motivo pelo qual não pode ser tratado como receita, descartando-se, desde já, a incidência da Contribuição.

4.3. Consta às fls. 95 a 97 e 233 a 235 o seguinte:

Dada a desoneração recebida da credora, a Impugnante efetuou os estornos dos valores lançados em conta de passivo (Contas a Pagar Intercompanhias - 20203000) e em conta de resultado (Outras Despesas - 74712000), o que foi interpretado pela D. Fiscalização como "ganho".

As "despesas"; de um modo geral, nunca tiveram o efeito de diminuir a base de cálculo do PIS [e da COFINS], fato que, por si só, afasta a possibilidade de se tributar pelo PIS [e pela COFINS], reversões ou estornos de despesas sob alegação de se tratar de receita majorando uma base de cálculo que nunca foi reduzida pela ocorrência das despesas contabilizadas em eventos pretéritos.

[...] a materialidade representada pelo estorno de despesas não é materialidade passível de ser onerada pelo PIS [e pela COFINS], em que pese representar, figurativamente, um aumento de posição líquida da empresa, mas nunca receita/faturamento.

4.4. Socorrendo-se às fls. 97, 98, 235 e 236 do disposto nos art. 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25/2003, assevera que:

É patente o entendimento da própria Administração Fazendária no tocante ao reconhecimento de que valores recuperados pela pessoa jurídica, anteriormente tratados como despesa, não configuram receita e, por essa razão, não sofrem a incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS.

4.5. Consta às fls. 99 a 101 e 236 a 238 que a impugnante combate a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e de COFINS levada a cabo com a edição da Lei n.º 9.718/98, discorrendo acerca da acepção legal do termo faturamento, alegando, ainda, que não haveria como [...] admitir que receitas diversas do faturamento [...] [fossem] oneradas pela Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS [e pela COFINS].

4.6. Consta às fls. 101 a 107 e 239 a 244 que a impugnante defende a tese de impossibilidade da lei ordinária alterar conteúdo de matéria reservada à lei complementar, de forma a concluir que:

Não resta dúvida que a extensão do conceito de faturamento necessita de outra Lei Complementar, não podendo ser feita por lei ordinária, inteligência dos arts. 146, III, "a" e 154, I, da Constituição Federal. Todavia, não é o que ocorre, haja vista as leis nº 9.718/98 e 10.637/02.

4.7. Finalmente, às fls. 108 e 245 requer que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração combatidos, por conta da apreciação das alegações apresentadas.

5. O presente processo foi encaminhado a esta Delegacia nos termos do despacho exarado à fl. 272; consta que a ele foi juntado, por anexação, o Processo MF n.º 19515.00201512005-53. Ademais, não consta, neste processo, informação apresentada pela impugnante que se tenha socorrido do Poder Judiciário.

6. É o relatório.

A 9^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou procedente em parte impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/SPI nº 16-26.416, de 24/08/2010 (fls. 282 e ss.), assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2002

Ementa: CONTABILIZAÇÃO DE FATO CONTÁBIL RELATIVO A PERDÃO DE DÍVIDA POR EMPRESA CONTROLADORA. RECEITA ADVINDA DA EXCLUSÃO DE EXIGIBILIDADE. Em observância aos princípios contábeis vigentes à época da ocorrência do fato contábil em tela, o perdão de dívida por empresa controladora caracteriza-se por uma realização de receita da controlada.

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COFINS. AFASTAMENTO. Declarada a constitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98 por conta de decisão transitada em julgado, exarada em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal, que, ademais, reconheceu a repercussão geral dessa matéria, impõe-se, em fiel cumprimento do que determinada o disposto no inciso I do parágrafo 6º do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e alterações posteriores, afastar a exigência de COFINS sobre receita que a Autoridade Autuante, aplicando a citada disposição legal, reconhece ser distinta daquelas decorrentes da prestação de serviços e vendas de mercadorias.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2002

Ementa: CONTABILIZAÇÃO DE FATO CONTÁBIL RELATIVO A PERDÃO DE DÍVIDA POR EMPRESA CONTROLADORA. RECEITA ADVINDA DA EXCLUSÃO DE EXIGIBILIDADE. Em observância aos princípios contábeis vigentes à época da

ocorrência do fato contábil em tela, o perdão de dívida por empresa controladora caracteriza-se por uma realização de receita da controlada.

PIS NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO DA LEI N.º 10.637/2002. A partir de 1º/12/2002, passou a viger os art. 1º a 6º, 8º e 11 da Lei n.º 10.637/2002, devendo ser aplicada aos casos não excepcionados por seu art. 8º.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, o recurso voluntário de fls. 325 e ss., por meio do qual basicamente repisa os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente obteve o perdão de dívida, devidamente contabilizada em conta de passivo, que fora contraída com sua matriz e com outras subsidiárias do mesmo grupo estabelecidas no exterior. Ofereceu os valores perdoados à tributação do IRPJ/CSLL, mas não ao PIS/Cofins.

Impugnada a exigência, a DRJ exonerou em parte o lançamento – os valores decorrentes da Cofins –, tendo em vista a declaração de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do alargamento da base de cálculo estatuído no art. 3º, § 3º, da Lei nº 9.718, de 1998. Manteve, no entanto, a exigência do PIS, com os acréscimos legais, uma vez que este já estava, à época dos fatores geradores, submetida à apuração não cumulativa, estabelecida na Lei nº 10.637, de 2002.

Sabe-se que, na sistemática não cumulativa, a base de cálculo do PIS é, com algumas exceções legais, bastante ampla: é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, que, conforme o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, compreende, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Não prevendo a Lei nº 10.637, de 2002, qualquer tratamento diferenciado, os valores registrados em conta do passivo para os quais a dívida respectiva foi perdoada pelo credor devem inequivocamente integrar a base de cálculo do PIS.

É como entendeu a DRJ. E assim também entendemos.

A Recorrente, todavia, sustenta que as despesas nunca tiveram o efeito de diminuir a base de cálculo do PIS, fato que afastaria a possibilidade de tributar as reversões ou estornos de despesas sob alegação de tratar-se de receitas, majorando uma base de cálculo que nunca foi reduzida pela ocorrência das despesas contabilizadas em eventos pretéritos.

Acresce que, com base na redação pretensamente abrangente da Lei nº 10.637, de 2002, o acórdão recorrido, ao arrepio dos limites conceituais de faturamento, acabou por validar a imposição. Contudo, esse entendimento não poderia prosperar, pois a referida exação, tanto antes quanto após a Emenda Constitucional nº 20, só pode onerar as receitas operacionais dos contribuintes (o termo faturamento significaria a receita obtida pelo exercício da atividade fim das empresas, qual seja, a obtida pela venda de mercadorias e/ou pela prestação de serviços).

Ora, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, referido no § 1º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, é o diploma legal que instituiu o Imposto de Renda, um dos tributos em cuja base de cálculo a própria Recorrente computou os valores da dívida que lhe fora perdoada.

Ademais, apesar de ser de uma obviedade acachapante a afirmação de que o PIS não incide sobre despesas – e não é disso que se trata –, em determinadas situações, o valor contabilizado como despesa, em decorrência de algum evento pretérito, deve ser contabilizado como receita, quando o motivo que levou à contabilização assim realizada deixa de existir. É o caso de perdão de dívida, cujo lançamento contábil deve ser realizado mediante crédito em conta de receita operacional.

Não se pode olvidar que o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceu que o faturamento mensal deve compreender o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Donde absolutamente discrepante da Lei, cuja aplicação não se pode afastar (Súmula CARF nº 2), o entendimento de que aquele termo se aplica exclusivamente à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Por fim, registre-se que a forma pela qual a dívida deixou de existir não importa para o deslinde da questão. Afinal, havia uma obrigação e ela foi extinta. Poderia tê-lo sido, por exemplo, mediante simples pagamento; foi apenas de forma diferente.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Declaração de Voto

Conselheiro Cássio Schappo:

O fato que deu margem ao lançamento fiscal aqui discutido, que resultou na cobrança de PIS/COFINS sobre base de cálculo não adicionada no cálculo do tributo no período de apuração – dezembro/2002, refere-se a anistia concedida pela empresa Controladora sediada nos Estados Unidos da América à empresa Controlada (autuada), de dívida efetivamente contabilizada e que foi objeto de lançamento contábil via conta de resultado, vindo em contrapartida elevar o Patrimônio Líquido da Sociedade Controlada pela redução do prejuízo acumulado.

No entendimento da autoridade lançadora a contrapartida deste lançamento efetuado a crédito em conta de despesa, gerou um ganho que, muito embora levado à tributação do IRPJ e CSSL no ano calendário de 2002, não foi adicionado à base de cálculo do PIS/COFINS naquele mesmo período. Conforme fundamentado na legislação aplicável, o conceito de faturamento ou a base de cálculo dessas contribuições compreende o total das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

As razões que fundamentaram a peça impugnatória e reeditadas no recurso, além da irresignação da autuada, levaram ao conhecimento da DRJ/SP1 os fatos que compunham a relação existente entre as empresas Controladora e Controlada, onde a primeira era detentora de 99,99% do capital social da Controlada (autuada). Que em função dos crescentes prejuízos registrados na época, ano de 2002, a empresa sediada no exterior (Controladora) que detinha um crédito com a empresa Controlada sediada no Brasil, decidiu converter o seu crédito, estornando-o contabilmente via crédito em conta de resultado, que por consequência deu nova formatação ao patrimônio líquido da empresa controlada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 1 (SP) ao proferir seu julgamento entendeu por bem exonerar a exigência relativa à COFINS, porque os efeitos da anistia concedida, denominado “perdão de dívida”, não se coaduna com o conceito de faturamento adotado na legislação vigente, que é a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*, por força do disposto na Lei Complementar nº 70/91 e art. 2º e *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718/98, respaldado por decisões com eficácia vinculante emanadas do STF.

Já com relação a exigência do PIS a DRJ/SP1 contrariamente se posicionou favorável a sua cobrança, porque o lançamento é efetivado com base no disposto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.637/2002, não afastado por decisão do STF.

Pois bem, os que assim se posicionaram entendem que há uma nítida separação na aplicação interpretativa definida pelo STF, restritiva apenas a cobrança do PIS e da COFINS no sistema cumulativo. Tratando-se do sistema não cumulativo para o PIS implantado pela Lei nº 10.637/2002, a base imponível estaria ampliada com nítida extração da definição de faturamento, cujo tema foi tão bem trabalhado em calorosos debates pela Suprema Corte desse País, fazendo-se respeitar os limites assegurados em nossa constituição.

Se atentarmos ao texto da Lei nº 10.637/2002, verificamos que o art. 1º centraliza o fato imponível no faturamento para cobrança da contribuição e repete que para fins de base de cálculo é o valor do faturamento, senão vejamos:

*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. (grifei).*

A contextualização do parágrafo 1º é de que o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica compreende todas as demais receitas auferidas, no âmbito do exercício de suas atividades operacionais que compreendam a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em contra própria ou alheia.

Fora desse contexto estariam sepultando todos os entendimentos e ensinamentos advindos de nossa Corte Suprema, que muito bem embasaram a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, quanto ao alargamento da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS. A edição da Lei nº 10.637/2002 em nada inovou, apenas repetiu em sua literalidade o contido na Lei 9.718/98, que já havia sido declarado inconstitucional.

Num acórdão desta Casa de nº 1802-001.618, Processo nº 10245.003704/2008-81, que trata do tema “OMISSÃO DE RECEITAS. RENÚNCIA UNILATERAL DE JUROS. NÃO REGISTRO ESCRITAL. RECEITA FINANCEIRA. ANOS-CALENDÁRIO 2004, 2005, 2006 e 2007”, entendo que existe relação com o que está sendo aqui relatado, pois foi afastada a exigência do PIS e da COFINS. Naquele acórdão diz o relator em seu voto vencedor:

Nesses anos calendário citados, a Recorrente, submetida ao regime do Lucro Presumido, estava obrigada à apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins pelo regime de apuração cumulativo e foi autuada pelo regime cumulativo.

Vale dizer, no caso os autos de infração da Contribuição para o PIS e da Cofins foram lavrados, aplicando-se a legislação do regime cumulativo.

Ora, a exigência dessas exações fiscais (PIS e Cofins) pelo regime cumulativo, nesses anos calendário, não merece prosperar, pela declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (que tratava do alargamento da base de cálculo pela inclusão de outras receitas, inclusive das receitas financeiras, diversas das receitas do faturamento bruto de vendas e de prestação de serviços), de forma reiterada no âmbito de diversos RE, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

O que ficou assente no acórdão citado é de que:

- a) para os contribuintes que estão no regime **não cumulativo** das contribuições a inconstitucionalidade do aumento da base de cálculo abarca somente o período compreendido entre **fevereiro de 1999 e novembro de 2002 para o PIS e fevereiro de 1999 a janeiro de 2004 para a COFINS**. Isso porque em 2002 e 2003 foram editadas as Leis 10.637 e 10.833 ampliando a base de cálculo dessas contribuições, já em consonância com a nova redação da Constituição dada pela Emenda Constitucional 20/1998.
- b) para as empresas que estão no regime cumulativo das contribuições (como as que optaram pelo Lucro Presumido, que é o caso da Recorrente) a inconstitucionalidade perdurou, persistiu até a data de publicação da Lei nº 11.941, de 2009, quando revogou o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1999.

Como vimos, ficou estabelecido um divisor temporal com legislação específica para cada lado, com a criação de dois sistemas de apuração das contribuições devidas para o PIS e COFINS, sendo um não cumulativo e outro cumulativo.

Vale lembrar também, que para o regime cumulativo das contribuições, a base de incidência continua a mesma, não houve mudança, não foi ampliada com a Lei nº 11.941 de 2009, que revogou o §1º da Lei 9.718/1999, prevalecendo a definição de faturamento como estabelecido pelo STF quando da atribui a inconstitucionalidade para o dispositivo revogado.

Não faz sentido por completa incoerência, dizer que temos duas definições de faturamento em nosso ordenamento jurídico para cobrança da mesma contribuição, uma para o sistema cumulativo com o conceito de faturamento que é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza e outra para o sistema não cumulativo que contemplaria um conceito de faturamento mais amplo como pretendido pelo fisco com inclusão de outras receitas não oriundas da atividade operacional.

Na evolução do acórdão do RE 346.084-6 do Paraná, o Ministro Carlos Brito, fez umas rápidas anotações que ao meu ver, esclarecem o tema envolvido no âmbito constitucional sobre a base imponível das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS e nos leva a refletir sobre o conceito dessa base tributária:

A Constituição de 88, pelo seu art.195, I, redação originária, usou do substantivo "faturamento", sem a conjunção disjuntiva "ou receita".

Em que sentido separou as coisas? No sentido de que faturamento é receita operacional, e não receita total da empresa.

Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-lei 2397, de 1987, art. 22, § 1º, "a", assim redigido parece que o Ministro Velloso acabou de fazer também essa remissão à lei:

"Art.22

§ 1º

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou

privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;"

Por isso, estou insistindo na sinonímia "faturamento" e "receita operacional", exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.

Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: *royalties*, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc.

Esse tratamento normativo do faturamento como receita operacional foi reproduzido pela Lei Complementar 70/91, cujo art.2º assim dispõe:

"Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza."

Ou seja, mais claro, impossível.

Tudo estaria pacificado não fosse o advento da Lei ordinária 9.718, de 1988, fruto da conversão da Medida Provisória 1.724, de 1998, que equiparou os termos "faturamento" e "receita bruta", não exclusivamente operacional - não vou ler porque todos já fizeram essa leitura. Poderia fazê-lo? Unir o que a Constituição não uniu? Este, o cerne jurídico da questão. Minha resposta é, parodiando o Ministro Marco Aurélio, "desengadanadamente não".

Nessa linha, entretanto, sobreveio a Emenda Constitucional 20/98 e separou o que a Constituição originária não o fez. Criou a disjuntiva "ou" (receita ou o faturamento).

Neste momento, não estamos discutindo a constitucionalidade dessa emenda. O que se coloca é a possibilidade de sanação ou convalidação da Lei 9.718/1998, gestada por forma inconstitucional.

E, aqui, Sr. Presidente, vou-me permitir dizer que insistir na separação entre Constituição originária e emenda constitucional não é simplesmente incidir num reles, numa fria ou num mecânico normativismo dogmático.

Não se pode, jamais, esquecer que a Constituição originária porta urna dignidade que não pode ser equiparada à da emenda a ela Constituição originária porque esta tem um fundamento suprapositivo, supra-estatal, metajurídico, ao passo que as emendas à Constituição são produzidas, gestadas juridicamente, vale dizer, segundo moldes já concebidos pela Constituição originária para elas, as emendas.

Ora, as emendas existem e me parece que isso é importante não para dialogar com o Direito em geral, mas para conversar com a Constituição em particular. A emenda não existe para refundir o Ordenamento Jurídico, atualizar o Ordenamento Jurídico. Não faz parte de sua funcionalidade. Isso é a lei que o faz. A emenda existe para atualizar a Constituição, exclusivamente; Refundir a norma-princípio, a norma-começo do Ordenamento. As emendas não se põem como fundamento de validade das leis. Não se pode conceber as emendas

como mecanismos de convalidação de leis, pois elas não dialogam com as Leis. Elas existem para manter uma conversa em particular com a Constituição, porque é uma emenda exclusivamente à Constituição. Então, a tese da convalidação das leis por uma emenda à Constituição, **data venia** do entendimento contrário, parece-me contrariar toda a teoria, a teoria mais consolidada da Constituição - repito - cujo fundamento de validade é outro: é suprapositivo, é supra-estatal.

Retiro das rápidas anotações do Ministro Carlos Brito, que a Emenda Constitucional por si só, não dá sustentabilidade a Lei ordinária, precisa antes se fundir, interagir à norma-princípio, como dito pelo eminentíssimo ministro, para depois tê-la como elemento balizador da funcionalidade de Lei.

Como afirmado pelo Ministro Carlos Brito, no âmbito da discussão do Recurso Extraordinário citado, que “*Neste momento, não estamos discutindo a constitucionalidade dessa emenda*” (EC 20/98), não se pode ter como certo, perfeito e indiscutível a aplicação direta da ampliação da base tributária pretendida pela Lei nº 10.637/2002.

Volto ao assunto de que a implantação do sistema não cumulativo da apuração das contribuições para o PIS/COFINS, de forma não opcional pelo contribuinte com o sistema cumulativo, estaria criando dupla definição conceitual da base imponível dessa contribuição e duas categorias de contribuintes sem amparo constitucional.

Por essas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a parte discutida no presente processo.

É como voto.

Cássio Schappo